**INFORMATION AND RESEARCH CENTER
OF THE PUBLIC FINANCE AND TAX LAW
OF CENTRAL AND EASTERN EUROPEAN COUNTRIES
(POLAND)
(RUSSIAN BRANCH IN VORONEZH)**

ОБЩЕРОССИЙСКИЙ ФИЛИАЛ
ЦЕНТРА ИНФОРМАЦИИ И ОРГАНИЗАЦИИ ИССЛЕДОВАНИЙ
ПУБЛИЧНЫХ ФИНАНСОВ И НАЛОГОВОГО ПРАВА
СТРАН ЦЕНТРАЛЬНОЙ И ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЫ

Публичные финансы и налоговое право

ЕЖЕГОДНИК

Выпуск 3

Преференции в финансовом праве и экономике стран Центральной и Восточной Европы

Preferences in Financial Law and Economic of the countries of Central and Eastern Europe

Издательство
Воронежского государственного университета
2012

УДК 347.73(082)
ББК 67.402
П88

НАУЧНЫЙ СОВЕТ ЕЖЕГОДНИКА:
Е. Руськовски (Польша) – председатель,
Л. Абрамчик (Беларусь), *В. Бобчак* (Словакия), *Я. Глуховски* (Польша)
М. Карасёва (Сенцова) (Россия), *Ц. Косиковски* (Польша),
А. Костюков (Россия), *П. Мрхивка* (Чехия), *П. Пацуркивский* (Украина),
Е. Черникова (Россия), *Л. Этель* (Польша)

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ ЕЖЕГОДНИКА:
М. Карасёва (Сенцова) – главный редактор (Россия),
А. Пауль – зам. главного редактора (Россия),
М. Обухова – отв. секретарь (Россия)

РЕЦЕНЗЕНТЫ ЕЖЕГОДНИКА:
Казахстан: д-р юрид. наук *Е. Порохов*, д-р юрид. наук, проф. *А. Жусупов*.
Литва: д-р, доц. *Б. Судавичус*.
Польша: д-р хаб., проф. *З. Офиарски*, д-р хаб., проф. *М. Офиарска*,
д-р хаб., проф. *К. Пиотровска-Марчак*, д-р *Я. Марчак*,
д-р хаб., проф. *Я. Глуминска-Павлик*, д-р хаб., проф. *Б. Бржезински*,
д-р хаб., проф. *А. Юрковска-Зейдер*, д-р хаб., проф. *А. Поморска*.
Россия: д-р юрид. наук, проф. *П. Бирюков*, д-р юрид. наук, проф. *В. Гриценко*,
д-р юрид. наук, проф. *Ю. Крохина*, д-р юрид. наук *Н. Саттарова*,
канд. юрид. наук, доц. *А. Красюков*, канд. юрид. наук *Н. Соловьева*,
канд. юрид. наук, доц. *А. Якушев*.
Словакия: д-р, доц. *М. Буйнакова*.
Украина: канд. юрид. наук, доц. *Р. Гаврилюк*.
Чехия: д-р, проф. *М. Карфикова*, д-р, доц. *Х. Маркова*, д-р *Б. Радим*.

П88 **Публичные финансы и налоговое право :** ежегодник. – Вып. 3 : Преференции в финансовом праве и экономике стран Центральной и Восточной Европы / под ред. М. В. Карасёвой (Сенцовой). – Воронеж : Издательство Воронежского государственного университета, 2012. – 300 с.

ISBN 978-5-9273-1945-9

Издание представляет собой третий выпуск научного ежегодника Центра информации и организации исследований публичных финансов и налогового права стран Центральной и Восточной Европы (Польша). Рассматриваются актуальные вопросы преференций в финансовом праве и экономике в странах Центральной и Восточной Европы, а также предлагается их теоретическое осмысление.

Статьи ежегодника рецензируются.

Рассчитано на научных работников, преподавателей, студентов и аспирантов юридических и экономических вузов.

УДК 347.73(082)
ББК 67.402

© Центр информации и организации исследований публичных финансов и налогового права стран Центральной и Восточной Европы (Белосток, Польша); Воронежский государственный университет, 2012
© Оформление, оригинал-макет. Издательство Воронежского государственного университета, 2012

ISBN 978-5-9273-1945-9

С О Д Е Р Ж А Н И Е

Предисловие (Е. Руськовски, профессор, председатель Научного совета ежегодника и Президент правления Центра) 5

Р а з д е л I
ПРЕФЕРЕНЦИИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ И НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

Карасёва (Сенцова) М. (Россия). Преференции в налоговом праве: их виды и обусловленность 6
Babčák V. (Словакия). Incentives and allowances in the Slovak tax law 13
Гаврилюк Р. (Украина). Правовая природа налоговой преференции (по Налоговому кодексу Украины) 21
Абрамчик Л. (Беларусь). Преференции в налоговом праве Республики Беларусь 33
Горош Ю., Черников В., Пономарев А. (Россия). Правовые стимулы в налоговом праве Российской Федерации 43
Гжескевич В. (Польша). Экономические аспекты налоговых льгот и освобождений в Польше 51
Красюков А. (Россия). Налоговые преференции: имущественно-правовая характеристика 65
Соловьёва Н. (Россия). Налоговые льготы и иные механизмы снижения налогового бремени при налогообложении доходов физических лиц в законодательстве стран Восточной Европы 74
Иванова В. (Россия). Преференции для плательщиков местных налогов 82
Порохов Е. (Россия). Правовой режим налоговых льгот и преференций в Республике Казахстан 85
Зарипов В. (Россия). Налоговые льготы: понятие и структура 99
Koniuszewska E., Święch K. (Польша). Public benefit activities and tax preferences 105
Ofiarska M. (Польша). Tax exemptions namely preferences for entrepreneurs in special economic zones in Poland 114
Лунина Н. Налоговые льготы и преференции по земельному налогу 125
Шатов В. (Россия).Инвестиционные налоговые преференции в налоговом законодательстве Республики Казахстан: развитие и современное состояние 134
Zieliński R. (Польша). The rules of levying simplified forms of taxation on incomes generated by natural persons from the non-agricultural business activity in Poland – author's assessment 144
Пастушкова Л. (Россия). Налоговые преференции как инструмент снижения налоговой преступности в России 154
Zajíčková M. (Чехия). Tax Law preferences of Czech Republic in the context of harmonization of direct taxes in the EU 158
Мачехин В. (Россия). Российская модельная конвенция об избежании двойного налогообложения: значение и применение при устранении двойного налогообложения 165

Раздел II
БЮДЖЕТНЫЕ ПРЕФЕРЕНЦИИ

Marková H. (Чехия). Budget law preferences in the Czech Republic 174
Пауль А. (Россия). Приоритеты в правовом регулировании бюджетных отношений 179
Ендовицкая Е., Коробейникова Л. (Россия). Особенности правовой формы бюджетов в Российской Федерации 187
Ciak J. (Польша). The issues of Polish local authorities' financial deficit in the years 2005 – 2012 195
Крохина Ю. (Россия). Государственные гарантии на инвестиционные проекты как форма преференций юридическим лицам в Российской Федерации 203
Саттарова А. (Россия). Контрасты бюджетного развития регионов 215
Лагутин И. (Россия). Организационные и юридические преференции бюджетного контроля в Российской Федерации 221

Раздел III
ИНЫЕ ФИНАНСОВО-ПРАВОВЫЕ И ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ПРЕФЕРЕНЦИИ

Якушев А. (Россия). Преференции в финансовом праве Российской Федерации 225
Бирюков П. (Россия). Преференции в рамках Таможенного союза Беларуси, Казахстана и России: основные положения 231
Ofiarski Z. (Польша). Ban on using preferences in Polish banking law 238
Gorgol A. (Польша). Preferences in Polish foreign exchange law 253
Евдокимов А. (Россия). Финансовый сектор в системе права: предмет регулирования, метод, преференции 267
Саттарова Н. (Россия). Роль и место государственного принуждения в современной финансовой политике 279
Коробейникова Л. (Россия). Экологический аудит как составляющая контрольно-аналитического обеспечения природоохранной деятельности организации 286

ПРЕДИСЛОВИЕ

Третий выпуск ежегодника «Публичные финансы и налоговое право», издаваемый российским филиалом Центра информации и организации исследований публичных финансов и налогового законодательства в странах Центральной и Восточной Европы, а также Воронежским государственным университетом, называется *«Преференции в финансовом праве и экономике стран Центральной и Восточной Европы»*. Авторами статей являются специалисты из разных стран данной части Европы (Польши, России, Словакии, Украины, Чехии). Как правило, темы относятся к специфическим вопросам отдельных стран, хотя в некоторых статьях можно найти также сравнительные материалы и замечания. Большинство статей предметно относятся к преференциям в налоговом праве; следует, однако, отметить существенные работы, относящиеся к преференциям в бюджетном и банковском праве.

Как по сущности, так и по редакционным и организационным работам ежегодник, как недавно основанный научный журнал, проходит период разработки своей оптимальной формы. Исходя из организационных требований, с очередного номера будет принят принцип, согласно которому тематика и порядок издания очередного ежегодника будут сообщаться с большим опережением, в ходе предшествующей международной научной конференции Центра. XI Международная конференция по теме «*Ежегодное и перспективное планирование в области публичных финансов стран Центральной и Восточной Европы»* состоится 24–26 сентября 2012 г. в г. Белосток (Польша), где будут заявлены тематика и порядок издания следующего номера ежегодника.

В настоящем выпуске ежегодника приняты новые редакционные и сущностные начала, связанные с международными правилами издания научных журналов. Эти правила мы будем продолжать и совершенствовать. Итак, к статьям на русском языке должны приобщаться перевод заглавия и краткое резюме статьи на английском и русском языках. Краткое резюме требуется также к статьям, публикуемым на английском языке. Все публикуемые статьи подлежат двойному рецензированию. Список рецензентов из отдельных стран печатается в настоящем номере. Обращаем внимание на то, что тексты статей доступны также на сайте: www.law.vsu.ru/pfirc.

Надеемся, что Ваше сотрудничество с нами и содействие при издании очередных выпусков журнала приведут к росту его значимости на международном научном рынке.

Желаю приятного и полезного чтения.

Председатель Научного совета ежегодника
и Президент Правления Центра –
профессор, доктор юридических наук Е. Руськовски

г. Белосток (Польша), май 2012 г.

Раздел I
ПРЕФЕРЕНЦИИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ И НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

ПРЕФЕРЕНЦИИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ: ИХ ВИДЫ И ОБУСЛОВЛЕННОСТЬ

TAX LAW PREFERENCES: THEIR TYPES AND CONDITIONALITY

М. Карасёва (Сенцова)

доктор юридических наук, профессор

Воронежский государственный университет

Статья посвящена анализу преференций в налоговом праве. Автор выделяет два вида преференций: а) преференции, предоставляемые плательщиком; б) преференции налогово-правового регулирования. Подчеркивается, что последние обусловлены имущественным и стоимостным характером отношений, регулируемых налоговым правом.

The article is devoted to the problem of preferences in tax law. The author gives two kind of preferences: a) preferences for taxpayers; b) preferences of tax law regulation. The latter are stipulated by the private and cost character of the tax law relations.

Проблема преференций в налоговом праве традиционно исследуется учеными в контексте нормативно-правовых преимуществ, установленных в налоговом законодательстве, а точнее – в контексте налоговых льгот, налоговых вычетов, а иногда и таких явлений, как налоговая амнистия и прочие налоговые предпочтения[1]. Такой научный подход вполне оправдан, ибо понятие «преференции» в переводе с латинского означает «предпочтения»[2]. В связи с этим вполне разумно с научной точки зрения осуществлять анализ налогово-правовых предпочтений, т.е. преимуществ, закрепленных в налоговом законодательстве и представляемых одной категории налогоплательщиков по сравнению с другой. Тем более,

[1] См.: *Соловьева Н. А.* Налоговые вычеты и налоговые льготы : проблемы соотношения и законодательного закрепления. М., 2012 ; *Титова М. В.* Налоговые льготы : автореф. дис. … канд. юрид. наук. СПб., 2004 ; *Гармаева М. А.* Правовое регулирование налоговых вычетов в российском налоговом законодательстве : автореф. дис. … канд. юрид. наук. М., 2008; и др.

[2] См.: Словарь иностранных слов / под ред. А. Г. Спиркина, И. А. Акчурина, Р. С. Карпинской. М., 1985. С. 38.

© Карасёва (Сенцова) М., 2012

что в Налоговом кодексе РФ (далее – НК РФ) даже понятие налоговой льготы определяется через понятие «преимущество». Так, в ст. 56 НК РФ установлено: «льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах *преимущества* (курсив мой. – *М. К.*) по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере».

Таким образом, *одним из видов преференций в налоговом праве являются преференции, предоставляемые одной категории налогоплательщиков по сравнению с другой*. О них можно судить исключительно исходя из анализа налогового законодательства, сопоставляя различные категории налогоплательщиков.

Помимо отмеченного можно говорить *о преференциях налогово-правового регулирования*. Данный аспект исследования преференций является сугубо доктринальным, так как основан на использовании метода сравнительного анализа применительно к налоговому праву и ряду правовых отраслей. Такого рода преференции в налоговом праве могут быть выделены постольку, поскольку налоговое право использует в ходе налогово-правового регулирования инструменты иной отраслевой принадлежности. Возможность использования в налоговом праве такого рода инструментов и есть то преимущество, которое в силу ряда факторов доступно налоговому праву в отличие от права административного, уголовного и т.д. Свидетельством этого является п. 1 ст. 11 НК РФ, где прямо установлено, что в ходе налогово-правового регулирования используются частно-правовые институты, а также понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей права. Причем НК РФ требует, чтобы эти понятия, термины и институты применялись в том значении, в котором они используются в этих отраслях законодательства.

Анализ законодательства о налогах и сборах с применением метода сравнительного анализа показывает, что в нем используются главным образом частноправовые институты, понятия и термины. Примеров много. Среди частноправовых институтов прежде всего институт солидарных должников, поручительства, залога, представительства и др.[3] Что касается частноправовых понятий, то среди них такие, как кредит, заем, юридическое лицо и т.д. Главным образом, они имеют место в части 2 НК РФ. Основной технической причиной, заставляющей налогового законодателя использовать частноправовые инструменты, является то, что налоговое законодательство, начав активно развиваться сравнительно поздно, не располагает достаточным набором собственных правовых инструментов. Это вполне естественно, ибо история развития налогового права весьма коротка в сравнении с историей развития гражданского, семейного и

[3] См. подробнее: *Карасёва М. В.* Налоговое правоотношение : имущественная идентичность и проблема адаптации частноправовых конструкций // Закон. 2010. № 11.

других отраслей права. Однако нельзя не понимать, что использование частноправовых инструментов *в налогово-правовом регулировании имеет некую объективную, а точнее – сущностную обусловленность*. В чем же заключается эта сущностная обусловленность?

Можно предположить, что налоговое и гражданское право в сущности едины потому, что регулируют, как известно, экономические отношения, рассматриваемые, прежде всего, как *имущественные, т.е. как такие экономические отношения, в которых акцентируется связь с вещами (имуществом)*[4]. Так, предмет гражданского права традиционно определяется через имущественные и личные неимущественные отношения. Что касается налогового права, то имущественный характер отношений, им регулируемый, давно подчеркивался представителями как цивилистики, так и финансово-правовой науки. Цивилисты отмечали имущественный характер финансового, в том числе налогового, права в контексте исследования проблем теории гражданского права[5]. В практическом плане свидетельством широкого понимания имущественных отношений в цивилистике является п. 3 ст. 2 ГК РФ, где установлено, что гражданское законодательство не применяется к *имущественным отношениям*, основанным на административном и ином властном подчинении, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, если иное не предусмотрено законодательством. В финансово-правовой науке первоначально подчеркивался имущественный характер финансового, в том числе налогового, правоотношения, а сегодня предмет финансового, в том числе налогового, права определяется через имущественные и связанные с ними неимущественные отношения[6].

Однако, несмотря на то, что имущественный характер как налогового, так и гражданского правоотношения в науке почти не оспаривается[7], все же до сих пор не было подчеркнуто, что имущественные отношения этих правовых феноменов являются отношениями одного и того же порядка, т.е. в сущности они идентичны.

[4] См.: *Егоров Н. Д.* Гражданско-правовое регулирование общественных отношений. Л., 1988. С. 7.

[5] См.: *Братусь С. Н.* Предмет и система советского гражданского права. М., 1963. С. 40 ; *Егоров Н. Д.* Указ. соч. С. 22.

[6] См.: *Ровинский Е. А.* Основные вопросы теории советского финансового права. М., 1960. С. 137 ; Финансовое право Российской Федерации / под ред. М. В. Карасёвой. М., 2011. С. 36–44 ; *Крохина Ю. А.* Финансовое право. М., 2004. С. 44 ; *Кобелева И. С.* Неимущественные отношения в налоговом праве : автореф. дис. … канд. юрид. наук. Воронеж, 2010 ; *Самсонова А. Е.* К вопросу об имущественных отношениях как предмете финансового права // Финансовое право. 2010. № 10. С. 5–9.

[7] Иногда все же высказываются, хотя и бездоказательно, идеи о том, что налоговые отношения не являются имущественными отношениями (см.: *Иванов А. А.* Понятие «имущественные отношения» и проблемы налогового права // Вестник ВАС РФ. 2009. № 1. С. 80.

В цивилистике давно известно, что имущественные отношения, регулируемые гражданским правом, являются товарно-денежными, так как опосредуют в процессе воспроизводства общественного продукта стадию обмена[8]. Что касается имущественных отношений, регулируемых налоговым правом, то они, как известно, являются финансовыми, а не товарно-денежными, ибо в воспроизводственном процессе опосредуют исключительно стадию распределения общественного продукта[9]. Исходя из отмеченного, существует целый ряд иных экономических различий в названных группах имущественных отношений. Главное различие заключается в экономическом объекте имущественных отношений, регулируемых гражданским и налоговым правом. Если для гражданского права в качестве такового вступает товар, т.е. продукт, предназначенный для обмена[10], то экономическим объектом финансовых, в том числе налоговых, правоотношений являются финансовые ресурсы[11].

Несмотря на многообразные различия, имущественные отношения, регулируемые налоговым и гражданским правом, в сущности идентичны. Такая идентичность проистекает из целостности самого воспроизводственного процесса, который, как известно, включает в себя следующие стадии: производство, распределение, обмен и потребление. Эти стадии «не существуют сами по себе, изолированно друг от друга, а образуют части единого целостного процесса, соединены между собой прямыми и обратными связями»[12]. Целостность, унитарность воспроизводственного процесса обусловливают и единую природу имущественных отношений, его обеспечивающих, которые могут быть определены как *имущественные отношения процесса расширенного воспроизводства.* Отсюда нельзя не признать и сущностное единство имущественных отношений, регулируемых налоговым и гражданским правом, где гражданское право опосредует стадию обмена и в какой-то мере стадию потребления, а налоговое – стадию распределения общественного продукта.

В имущественной составляющей налогового и гражданского права – лишь одно из проявлений их единой сущности. *Единая имущественная* природа налогового и гражданского права, обусловленная унитарностью воспроизводственного процесса, объясняет в какой-то мере то, почему налоговое законодательство стремится отсылать в ряде случаев налогового правоприменителя к понятиям, терминам, институтам и т.д. гражданского права, *а не наоборот*[13]. Причина отмеченного в том, что

[8] См.: *Егоров Н. Д.* Указ. соч.

[9] См.: Финансы / под ред. В. М. Родионовой. М., 1993. С. 22 ; Финансы / под ред. В. Г. Князева, В. А. Слепова. М., 2008. С. 82 ; Государственные финансы. Киев, 1991. С. 20–25.

[10] См.: Гражданское право / под ред. Е. А. Суханова. М., 2002. Т. 1. С. 25, 296.

[11] См.: Финансы / под ред В. М. Родионовой. С. 10–11 ; *Карасёва М. В.* Деньги в финансовом праве. М., 2008. С. 32–37.

[12] Политическая экономия : учебник. М., 1990. С. 57.

[13] Анализ практики показывает, что в ряде случаев, осуществляя юридическую квалификацию гражданско-правовых сделок в целях налогообложения, суд

воспроизводственный процесс, в котором и развиваются имущественные отношения, однотипно цикличен. Ведь «каждый последующий цикл воспроизводства возможен лишь после того, как созданная в производстве и реализованная в процессе обмена стоимость подвергнется распределению (и перераспределению), в результате которого будут сформированы целевые денежные фонды, являющиеся основой удовлетворения разнообразных потребностей», а затем все повторяется снова[14]. Отсюда следует, что финансовые отношения в воспроизводственном процессе всегда следуют за товарно-денежными, производны от них. В дополнение к этому надо подчеркнуть, что в историческом аспекте появлению и становлению финансов в обществе предшествуют развитые товарно-денежные отношения[15]. Таким образом, с точки зрения структуры воспроизводственного процесса, а также с исторической точки зрения финансовые отношения (отношения распределения) производны и в этом смысле вторичны по отношению к товарно-денежным отношениям (отношениям обмена). Соответственно это адекватно отражается в плоскости права и проявляется в том, что, как правило, налоговое законодательство использует гражданско-правовой инструментарий, а не наоборот. Свидетельством этого является, в частности, п. 1 ст. 11 НК РФ.

Имущественная сущность налогового и гражданского права не позволяет постичь многих, более сложных проявлений связи налогового и гражданского права, ибо в характеристике имущественных отношений акцент, как уже отмечалось, делается исключительно на их объекте, в качестве которого выступает имущество. Для понимания иных проявлений связи налогового и гражданского права необходимо постижение более глубокого уровня единой сущности отношений, составляющих предмет налогового и гражданского права. Этот уровень единой сущности названных правовых феноменов *заключается в стоимостном характере* отношений, ими регулируемых. Хотя в экономической науке понятие «стоимостные отношения» не определено, можно, исходя из существующей экономической теории стоимости и анализа контекстов, в которых это понятие упоминается, дать его следующее определение: *стоимостные отношения – это те, в рамках которых осуществляется движение как в натуральной, так и в денежной форме созданной в общественном производстве стоимости.*

вынужден опираться на понятия налогового права (см., к примеру, постановление Президиума ВАС РФ от 15. 02.2011 г. № 13295/10, где суд использовал понятие «передача имущества, имеющая инвестиционный характер», содержащееся в п. 3 ст. 39 НК РФ для толкования гражданско-правового договора в целях квалификации его как договора, порождающего определенные налоговые последствия). В то же время в науке отмечается, что в налоговом праве существуют понятия, которые должны быть определены в гражданском праве (см.: *Синица И. В.* Коллизии в российском праве : на примере норм гражданского и налогового права : автореф. дис. … канд. юрид. наук. М., 2007 .

[14] Финансы / под ред. В. М. Родионовой. С. 17.

[15] См.: Финансы / под ред. В. Г. Князева, В. А. Слепова. С. 79.

В цивилистике, начиная со второй половины XX в., вплоть до сегодняшнего дня, подчеркивается, что отличительная особенность отношений, составляющих предмет гражданского права, состоит в том, что эти отношения имущественные и стоимостные[16]. Причем понятие стоимостных отношений цивилисты ограничивают рамками товарно-денежной формы, выполнением деньгами в этих отношениях функции меры стоимости[17]. Такая точка зрения несколько устарела, ибо в современных условиях, в связи с развитием финансовой науки, существенно изменился взгляд на стоимостные отношения. К числу стоимостных отношений экономическая наука относит сегодня не только товарно-денежные отношения, т.е. отношения, возникающие на стадии обмена в воспроизводственном процессе, но и финансовые отношения. т.е. отношения, возникающие на стадии распределения. При этом отмечается, что на стадии обмена, т.е. в рамках товарно-денежных отношений, имеет место «двустороннее (встречное) движение стоимостей, одна из которых находится в денежной форме, а другая – в товарной»[18]. А на стадии распределения, т.е. в рамках финансовых отношений, имеет место «одностороннее (без встречного эквивалента) движение денежной формы стоимости»[19]. При этом в рамках товарно-денежных отношений созданная в процессе производства стоимость в натуральной форме обменивается на денежный эквивалент, т.е. на стоимость в денежной форме. Это происходит благодаря цене как денежному выражению стоимости. «Цена включает в себя структурные части стоимости, которые в дальнейшем распределяются и получают свои экономические формы в виде финансовых ресурсов и фондов»[20]. Затем стоимость в денежной форме выступает, в частности, как объект налогообложения и подлежит распределению в рамках финансовых отношений с использованием таких денежных инструментов, как налог и сбор. Очевидно, что в данном случае речь идет о выручке, а затем и вычлененной из нее прибыли как денежных форм стоимости, которые, являясь объектом налогообложения, продолжают движение в рамках финансовых отношений, где подлежат распределению через НДС , налог на прибыль и др. В ряде случаев аналогичная ситуация имеет место и со стоимостью в натуральной форме. Последняя, пройдя стадию обмена, в случаях, предусмотренных НК РФ, составляет объект налогообложения, а значит, продолжает движение в рамках финансовых отношений, где подлежит распределению с помощью налога. Такая ситуация имеет место в случае с транспортным налогом, налогом на имущество организаций и др.

Ссылка цивилистов на то, что именно товарно-денежные отношения являются стоимостными, именно в рамках этих, а не каких-то других от-

[16] См.: *Генкин Д. М.* Сов. гос. и право. 1939. № 4. С. 39 ; Сов. гос. и право. 1955. № 11. С. 106 ; *Егоров Н. Д.* Указ. соч. С. 9, 22 ; Гражданское право / под ред. Е. А. Суханова. Т. 1. С. 27.

[17] См.: *Егоров Н. Д.* Указ. соч. С. 9, 22.

[18] Финансы / под ред. В. М. Родионовой. С. 8.

[19] Там же.

[20] *Кабанцева Н. Г.* Финансы. Ростов н/Д, 2012. С. 9.

ношений деньги выполняют функцию меры стоимости, совершенно не состоятельна. Дело в том, что современный уровень развития экономических отношений как стоимостных в качестве критерия стоимостной характеристики этих отношений принимает лишь факт движения в рамках этих отношений созданной в процессе производства стоимости. При этом подчеркивается, что созданная в процессе производства стоимость может двигаться в рамках товарно-денежных отношений непосредственно или в рамках финансовых отношений через инструменты ее распределения, такие, в частности, как налоги, сборы, отчисления во внутрихозяйственные фонды предприятий и т.д.

Таким образом, стоимости в денежной и натуральной формах, движущиеся на стадии обмена, т.е. в рамках товарно-денежных отношений, регулируемых гражданским правом, переходят на стадию распределения, т.е. в сферу финансовых отношений, регулируемых, в частности, налоговым правом. Иначе говоря, в воспроизводственном процессе в рамках «обмен–распределение» имеет место сквозное движение созданной в общественном производстве стоимости. Разница лишь в том, что в рамках товарно-денежных отношений созданная стоимость движется в собственной форме, обмениваясь на встречное движение стоимости, а в рамках финансовых отношений стоимость движется через такие, в частности, ее формы, как налог и сбор. Именно это, в сущности, предполагает, что правовые механизмы регулирования товарно-денежных отношений, т.е. гражданско-правовой формы, в сознании законодателя автоматически переносятся на финансовые отношения, соответственно проявляются, в частности, в налоговой правовой форме. Именно сквозное движение стоимости через товарно-денежные и финансовые отношения предполагает возможность использования в плоскости права единых понятий, терминов, единых *по форме* правовых конструкций[21]. Конечно, нельзя отрицать того, что в этом есть практическая потребность, заключающаяся в том, что, как уже отмечалось, налоговое законодательство, начав развиваться сравнительно поздно, не располагает достаточным количеством собственных правовых инструментов.

Итак, еще одно из проявлений сущностного единства налогового и гражданского права состоит в том, что они регулируют стоимостные отношения, т.е. такие, в рамках которых осуществляется движение созданной в общественном производстве стоимости в денежной и натуральной формах. Здесь важно подчеркнуть, что в любом случае созданная в общественном производстве стоимость, начиная движение на стадии обмена, переходит на стадию распределения.

Исходя из отмеченного, можно заключить, что возможность использования в ходе налогово-правового регулирования частноправовых инструментов есть определенная преференция этого вида правового регулирования, обусловленная имущественным и стоимостным характером отношений, регулируемых налоговым и гражданским правом, как отношений единой экономической сущности.

[21] См.: *Карасёва М. В.* Налоговое правоотношение : имущественная идентичность и проблема адаптации частноправовых конструкций // Закон. 2010. № 11.

INCENTIVES AND ALLOWANCES IN THE SLOVAK TAX LAW
СТИМУЛЫ И ЛЬГОТЫ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ СЛОВАКИИ

V. Babčák
CSc., Prof. h. c. Prof. JUDr
Pavol Jozef Šafárik University in Kosice

In the article, the author deals with questions relating to tax incentives and allowances in the Slovak legislation. In this connection, he points out the fact that tax statutes (Code of Tax Procedure and some special tax statutes) govern the provision of tax allowances in various ways, under different conditions and criteria. It is emphasized in the article that, under the current legal status quo it is hard to undoubtedly decide, whether a particular case is to be considered an incentive or allowance. In connection with the issue of tax allowances, the author stresses the fact that particular tax statutes include the institute of tax allowances, which may be granted on the basis of various titles. In this sense, he deals with the conditions for the provision of tax allowances under Section 70 of the Code of Tax Procedure as well as the conditions under which an entitlement to the tax allowance for the recipients of the investment aid and incentives for research and development arises. On the basis of the analysis of these institutes, he formulates the fundamental differences between them. Special attention is paid to a parallel Institute of the tax reduction under the Act on local taxes.

В статье рассматриваются вопросы, связанные с налоговыми стимулами и налоговыми льготами в законодательстве Словакии. Указывается, что законодательство о налогах (Налогово-процессуальный кодекс и ряд специальных законов о налогах) по-разному трактует предоставление налоговых льгот с учетом разных условий и критериев. Подчеркивается, что в сегодняшней правовой ситуации трудно провести четкую границу между стимулом и льготой. В отношении налоговых льгот особо подчеркивается тот факт, что в отдельных законах о налогах содержатся нормы о налоговых льготах и различных правах на их получение. Отдельно рассматриваются условия предоставления налоговых льгот, предусмотренные ст. 70 Налогово-процессуального кодекса, а также условия возникновения права на налоговые льготы у лиц, которые являются получателями инвестиционной помощи и стимулов к научно-исследовательской деятельности. Анализируются институты налоговых стимулов и налоговых льгот и формулируются главные различия между ними. Также акцентируется внимание на параллельном институте налоговых скидок, предусмотренном Законом о местных налогах.

I

Law is generally accepted as an important form of organization, implementation and development of social relations. The basic role of legal

© Babčák V., 2012

rules creating the system of law is to form the necessary organizational and legal prerequisites for the proper functioning of the social relations and for their effective protection. Such managing character of law is also typical for the body of rules of tax law.

The status and significance of tax law in Slovakia is determined by the overall social, political and economic reality. In this sense, it should be taken into consideration that tax law rules regulate tax relations predominantly in order to satisfy the fiscal interests of the State and, subsequently, the local government. Actually, the ***supremacy of the interests*** of the State and the bodies of local government in the tax law relations, which is expressed in their legal status, and the resulting ***priority of the fiscal interests*** of these public bodies are the significant features that describe the nature of tax law.

Tax law with its body of substantive and procedural rules belongs to the crucial components of the system of public law. Being a branch of public law, it has, in comparison with private law, much more intensive and in particular more direct link with and impact on the economy of our State. Following the above said, the issue of incentives and allowances in the Slovak tax law is undoubtedly connected not only with the position and interests of the State or the authorities of local government within the tax law relations, but even with the possibilities and limits of the regulatory effect of tax law on social relations.

II

Since a particular State is allowed to tax any income, pension, property, consumption, activity (even an omission may be subject to tax, unless the result of such an omission is not the application of sanctions), the regulation of incentives and allowances in tax law depends on the specific policies and fiscal, social, and other interests of particular public authorities, as well.

What is actually the meaning and purpose of incentives and allowances in tax law, what are the differences between these concepts of law and how are these enshrined in Slovak tax law?

The theory of tax law does not present a clear and certain opinion on the nature and purpose of the **tax incentives and allowances**. We will not be far from the truth, if we emphasize that this matter is rather avoided than dealt with. This is also largely the result of the ambiguity of tax law statutes that differentiate insufficiently between the incentive nature and the social aspects of particular Instruments. In some cases, however, this may be very difficult because the nature and the objective of these concepts in their implementation in tax practice are very close. For example, on 17 December 2008, the Government of the Slovak republic approved a request for an investment aid which included the aid in the form of a tax allowance. VW automobile factory obliged itself to create 760 new jobs by 2012, on the basis of which they were provided with the relevant tax allowances[1]. The question

[1] In 2010 it was 2,9 mil. Euro, in 2011 it was 5 mil. Euro and for year 2012 the amount of 6,4 mil. Euro.

arises, whether this is to be considered a tax incentive or a tax allowance. Personally, we are of the opinion that in this case it would be more correct to assume that the automobile factory was granted investment aid in the form of tax incentives, because the objective thereof was the development of the labor market and reduction of the number of unemployed persons. However, from the point of view of the automobile factory it meant a tax allowance. On the basis of this example it may be seen that incentives and allowances in tax law are very closely related. This, however, does not mean that we can interchange the notions or treat them as synonyms.

We are of the opinion that the dividing line between tax incentives and tax allowances should be drawn by considering the addressee of an incentive or allowance and the purpose for which the specific incentive or allowance is granted. This means that the text of the legal enactment should indicate more clearly whether such an instrument is designed to support the development of business or whether its purpose is to alleviate the negative consequences of the tax burden on low income groups, the population in the post-productive age, etc.

Tax incentives result from the implementation and assertion of the stabilization function of taxes, which requires state interventions in the economy and its stabilization[2]. Stabilization function in the tax sphere obtained its current relevance in the 1970s and 1980s, after the economically developed States had begun to reassess the high tax burden on business entities, which turned out to be a destabilizing factor in the development of the economy. Its purpose is to grant the economic entities more financial resources for investment. Tax incentives are therefore used to stimulate and encourage business entities to develop production, services and other forms and types of business.

[By contrast], ***tax allowances*** are, rather to pursue social goals or aspects. Tax allowances are applicable in case when a natural person due to his old age, low income, or other reasons is not able to meet the tax obligations to such an extent as the economically strong population does.

In relation to the institute of tax allowances as enshrined by the Slovak legal order, the following conclusions can be formulated:

1. There is a partial overlap with the social function of taxes in the economy. We are of the opinion that market economy should not include the social functions of taxes; social aspects should rather be promoted by other instruments, especially by social security law.

2. Tax allowances tend to be identified with tax incentives, which is also caused by dubious tax legislation;

3. The legislation is quite contradictory. This finding arises out of the following:

a) the Institute “tax allowance” is not a notion expressis verbis used by any of the tax law enactments. In this sense, the term is rather commonly

[2] Stabilization function of taxes was formed in 20th century on the ground of fiscal theory of John M. Keynes. It resulted into the increase of importance of fiscal policy of the State with a significant tool in form of progressive income taxes as an automatic built-in stabilization.

used in literature dealing with tax issues and day-to-day tax practice. The notion "tax allowances" is therefore generally used as an indication for tools that tax legislation uses in order to mitigate the rigor juris in cases where the legislation could have a negative effect on financial and legal situation of the tax subject, in particular a tax debtor;

b) tax legislation uses different legal terminology relating to tools having the nature of tax allowances. For example, the Code of Tax Procedure[3] enacts the institute of "tax allowance", similarly as the Act on income tax[4] and following the latter even special laws (for example, the Act on investment aid[5], the Act on incentives for research and development[6] or the Act on State aid[7]) use the term "tax allowance". The Act on local taxes[8], however, does not mention such an institute (with the exception of the transitional and final provisions) and uses in this context the notion "tax reduction" instead. In our opinion, even a tax reduction is actually a tax allowance. At the same time it should be acknowledged that there are some differences between these institutes, at least in the nature of the acts by which the decisions on them are made[9];

c) legal conditions under which tax allowances are applied vary depending on the actual allowance in question. Therefore, the allowance granted according to general rules pursuant to Section 70 of the Code of Tax Procedure cannot be identified with the one granted after the fulfillment of the conditions required by the Act on income tax and the successive laws. Furthermore, any similarity between the allowances according to the aforesaid Acts and tax reduction according to the Act on local taxes cannot be searched, not even found, at all.

[3] Act № 563/2009 Coll. on tax administration (Code of Tax Procedure) and on change and amendment of certain Acts as amended.

[4] Act № 595/2003 Coll. on income tax as amended.

[5] Act № 561/2007 Coll. on investment aid and on change and amendment of certain Acts as amended.

[6] Act № 185/2009 Coll. on incentives for research and development and on amendment of Act no. 595/2003 Coll. on income tax as amended.

[7] Act № 231/1999 Coll. on State aid as amended.

[8] Act № 582/2004 Coll. on local taxes and local fee on municipal waste and minor construction waste as amended.

[9] Furthermore, the tax bonus regulated by the Act on income tax may be qualified as a certain form of tax allowance. Tax bonus decreases the already calculated tax. Currently it is in the amounts of 20.02 euro (despite the fact that the Act on income tax mentions the amount of 19.32 euro) per month per each dependent child living in a household with the taxpayer (temporary residence of child outside the household does not affect the application of the tax bonus). The possibility to apply the tax bonus is given to the taxpayer who has within the tax period taxable income from dependant work of at least 6 times the minimum wage, or who has taxable income from business, other self-employment or rental of at least 6 times the minimum wage and recognized the tax base (partial tax base). The tax bonus you can also apply a taxpayer who has not reached in the tax period taxable income from dependant work of at least 6 times the minimum wage but has reached the business, other self-employment or rental taxable income of at least 6 times the minimum wage and recognized the tax base (partial tax base) of such income.

III

A tax allowance under Section 70 of the Code of Tax Procedure is a procedural act in the form of a decision of a tax administrator which clearly includes ***social aspects***. The interests of the State or municipalities, which are crucial within tax administration, postpone this provision to another position; the law is based on the fact that these interests cannot be absolute or preferred above the desirable level and that the impact of tax arrears enforcement on the social status of the tax debtor and his family should also be taken into consideration.

The Code of Tax Procedure stresses that tax allowance ***may be*** applied only in relation to the tax debtor as a ***natural person***. Moreover, the tax debtor has to make a request for such an allowance. The initiation of this proceeding, though, is governed by the ***non-mandatory principle***, i.e. the tax administrator will decide on the allowance on the basis of the request of the tax debtor, who also bears the burden of proof regarding the facts justifying such a request.

The reason for the tax administrator to allow the allowance is a serious ***threat of nourishment*** of the tax debtor or of the person dependant on him in the context of the eventual enforcement of the tax arrears. The tax debtor is obliged to prove the fulfillment of the conditions for the allowance. When deciding whether the requirements laid down by the law have been met, all the specific circumstances of the case should be taken into consideration. Even after proving a serious threat of nourishment, the tax debtor ***does not have the legal title*** to the allowance.

In the decision, the tax administrator can permit the allowance only on certain conditions, especially, paying a part of the tax arrears within a specified period.

From the above analysis there results that the Institute of tax allowance enshrined by the Code of Tax Procedure is the tool:

– of facultative nature,

– subject to the decision of tax administrator only,

– in the form of individual legal act of tax law,

– which can be granted only to a natural person who became a tax debtor, i.e. he failed to pay a particular amount of tax within a certain period,

– with no legal title for a tax debtor, even if his nourishment or nourishment of the persons dependant on him would be seriously threatened,

– having its possible application after the tax arrears arose and its eventual enforcement would lead to a serious threat of nourishment of the tax debtor or the person dependant on him.

The Institute ***cannot be interchanged*** with the reduction of tax penalties (interest on late payment, interest or fine).

The Institute of tax allowance is also enshrined in the Act on income tax and related statutory regulations, however, on different grounds. The Act on income tax in Section 30a and 30b regulates issues associated with the

provision of tax allowances to the ***recipients of the investment aid*** and to the ***recipients of economic motives***.

Investment aid together with incentives on research and development are instruments whose aim is to increase the support of the business environment. These instruments have in common the nature of ***tax incentives in the form of entitlement to tax allowances***, however, provided only that the relevant tax subjects shall comply with the conditions laid down by the relevant legal regulations.

The ratio of a ***tax allowance for the recipients of the investment aid*** lies in the fact that the taxable person to whom the decision on the approval of the investment aid containing a tax allowance under the Act on investment aid was issued, may qualify for the entitlement to a tax allowance up to the amount of tax being imposed on the proportion of the tax base, if at the same time he meets the conditions laid down by the Act on investment aid and the special conditions laid down by the Act on income tax (e.g. the taxpayer applies all the provisions of the Act on the reduction of his tax base to which he is entitled during the taxable period, in particular by applying the depreciation of tangible assets and intangible assets, adjustments and reserves, the taxpayer is further obliged to deduct the tax loss or part of a tax loss which he did not use to reduce the tax base in the previous taxable periods, etc.).

Investment aid is granted for the support of the initial investments and job creation. In accordance with Section 2 par. 1 letter a) of the Act on investment aid, this aid (e.g., for creating jobs) is provided in the form of allowance of income tax.

A claim for a tax allowance may be filed for a maximum of ten consecutive taxable periods. If the taxpayer fails to comply with any of the general conditions laid down by the Act on investment aid or any of the specific conditions, entitlement to a tax allowance shall expire and the taxable person shall be required to submit an additional tax return for all tax periods in which the allowance applied.

The reason for the ***tax allowances in the form of incentives for research and development*** under the Act on income tax is that the taxable person to whom the decision on the approval of the provision of incentives under the Act on incentives for research and development was issued may qualify for a tax allowance. Under this Act, a tax allowance on the basis of a decision on the provision of the allowance is considered as an incentive for research and development.

A taxpayer may qualify for a tax allowance individually for each tax period during the whole period for which the decision in question was issued. However, the entitlement may be exercised up to the costs recognized in the financial statements of the taxpayer paid from his own funds to the established purpose.

To be entitled to tax allowance, it is necessary to fulfill not only the conditions laid down by the Act on incentives for research and development,

but also the specific conditions according to the Act on income tax (e.g., the taxpayer must apply all the provisions of the Act on reduction of his tax base to which he is entitled, in particular by applying the depreciation of tangible assets and intangible assets, and in this period it is not possible to interrupt the depreciation of tangible assets, etc.).

Tax allowance may be applied for a maximum of three consecutive tax periods. A claim for this allowance may be filed up to the height not exceeding the value approved in the decision on approval of provision of incentives for all of the tax periods for which tax allowance is applied.

The Institute of tax allowance under the Act on income tax and related statutes is different from the Institute of tax allowance pursuant to Section 70 of the Code of Tax Procedure in the following ways:

1. the taxpayer is entitled to the tax allowance directly ex lege, provided that he meets the requirements stipulated by the Act on income tax and related statutory regulations. The taxpayer is thus not granted the allowance on the basis of his request;

2. tax administrator does not decide on the allowance because the claim for an allowance arises out of the decision of the competent authority on the approval of the provision of investment aid or incentives;

3. taxpayers legally entitled to tax allowances (on condition of meeting the statutory requirements) can be both natural and legal persons. In case of being a natural person they must be in the position of a business entity;

4. tax allowances for the recipients of the investment aid or incentives for research and development are provided to business entities regardless of whether there are social reasons for their provision or not.

Under the Act on State Aid a tax allowance is considered as one of the ***indirect forms*** of State aid. The Act on State Aid defines the State aid as any aid, in whatever form, provided by the provider to a business entity for business or in connection with business, directly or indirectly, from the funds of the State budget, the budget of the provider or from their own resources.

IV

Slovak tax legislation enshrines various kinds of tax allowances [in special statutes]. These tax allowances are based on the ***competence of tax administrators*** to decide on ***tax reductions***, which can also be regarded as some form of tax allowance. An example of such a case is the provision of Section 17 par. 2 and 3 of the Act on local taxes, according to which a tax administrator (i.e. a municipality) may by means of generally binding regulation, considering local conditions, provide the reduction of land tax, premises tax or apartments tax in the whole municipality or in its part in cases stipulated by the law. Within this framework there may be included the provision of Section 86 of the above Act according to which a higher territorial unit may by means of generally binding regulation, according to local conditions, provide the reduction of the tax on the vehicle used for the specified purposes only.

What is the difference between a tax allowance under Section 70 of the Code of Tax Procedure and a tax reduction pursuant to the Act on local taxes? There are several differences between these institutes among which at least the following should be mentioned:

1. A tax allowance may be granted on the basis of individual requests of the tax debtor who found himself in the unfavorable economic situation. A tax administrator decides on the request by an individual legal tax act. By contrast, a tax reduction is the Institute provided by a tax administrator in the form of a normative legal act which is generally a binding regulation of the municipality (or higher territorial unit) before the start of the tax period. The cases covered by the possibility of tax reduction are stipulated by the Act on local taxes itself;

2. The provision of a tax allowance according to the Code of Tax Procedure is clearly tied to the existence of social grounds on the side of the taxpayer, while a tax reduction misses such a link with social reasons. In the case of a tax reduction, public interest in the application of this Institute prevails, which means that it may also be applied to non-commercial entities having sufficient income to pay taxes.

V

In addition to tax allowances and tax reductions, the tax legislation of the Slovak republic recognizes several other related and similar institutes, e.g. tax exemptions, tax sanctions allowances, tax sanctions exemptions, etc. However, these go beyond the scope of this paper.

The incongruity of the use of tax terminology in relation to the matter is one of the reasons of the opacity of tax law. In addition, it contributes to the overall instability and the relatively low authority of tax law. From this point of view, it is necessary that the Code of Tax Procedure, as the general procedural act of tax law, provides the legal definitions of the terms “tax incentive”, “tax allowance” and “tax reduction” or even other similar concepts of law. The theory of tax law cannot even at the best effort resolve the problems of conceptual aspect of legislation without the tax legislation to accept and reflect it. Tax law is an important part of the normative and regulatory system of society created by the State to achieve and enforce the defined social objectives and to protect its fiscal interests. For this reason, it would be advisable that the role of defining the mentioned concepts is taken up by the legislator himself, i.e. the National Council of Slovak republic.

ПРАВОВАЯ ПРИРОДА НАЛОГОВОЙ ПРЕФЕРЕНЦИИ (ПО НАЛОГОВОМУ КОДЕКСУ УКРАИНЫ)

LEGAL NATURE OF TAX PREFERENCE (ACCORDING TO TAX CODE OF UKRAINE)

Р. Гаврилюк

кандидат юридических наук, доцент

Черновицкий национальный университет имени Ю. Федьковича (Украина)

Правовая природа налоговой преференции заключается в частичном или полном изменении общепринятых элементов юридической конструкции соответствующего налога или сбора, а в исключительных случаях – в полном упразднении отдельных налогов или сборов для соответствующих субъектов хозяйственной деятельности. Они преследуют цели стимулирования хозяйственной деятельности определенных видов и носят условный характер, в отличие от налоговых льгот, являющихся компенсационными и безусловными. Налоговый кодекс Украины предусматривает три основных вида налоговых преференций: налоговые привилегии, налоговые иммунитеты и налоговые вычеты, что в основном соответствует общемировым тенденциям налогово-преференциального регулирования хозяйственной деятельности. Согласно критерию целевой направленности налогово-преференциальных режимов в Украине однозначно преобладают социально ориентированные режимы.

Legal nature of tax preference consists of a partial or complete change of the generally accepted elements of legal construction of a corresponding tax or duty, and in exceptional cases – in complete abolition of certain taxes or duties for corresponding subjects of economic activity. They pursue the aims of stimulation of economic activity of certain kinds and have a conditional character, unlike tax relief, being compensative and absolute. The tax code of Ukraine foresees three basic types of tax preferences: tax privileges, tax immunities and tax deduction, which mainly corresponds to the world tendencies of the tax preference regulation of economic activity. According to the criterion of a purpose orientation of the tax, preference regimes the socially oriented regimes definitely prevail in Ukraine.

Одним из неизбежных следствий перехода Украины от административно-командной к рыночной модели развития явились глубокая трансформация всего льготного инструментария государства и его правовых оснований, активизация поиска адекватных юридических конструкций правового обеспечения создания и использования легитимных «положительных» и «отрицательных» стимулов для хозяйствующих субъектов, что продиктовано экономической природой рынка и новыми стратегически-

© Гаврилюк Р., 2012

ми целями социального развития. Дополнительным стимулом для ускорения выработки нового набора юридических инструментов влияния на рыночную экономику в целом и ее отдельные сегменты в частности стало начало экономических реформ в Украине. Оно совпало с принятием Налогового кодекса Украины в декабре 2010 года, в котором и воплотились, среди прочих ноу-хау, новые видения украинской политической элитой налоговых и таможенных преференций, субсидий, дотаций, субвенций, привилегий и иммунитетов.

Этот, образно говоря, институт правовых льгот не возник на пустом месте, а явился своеобразным переосмыслением опыта льготной политики предыдущего двадцатилетия развития суверенной Украины, экстраполированным на новые исторические вызовы украинскому социуму и его своеобразную «льготную» ментальность. В этой ментальности имеется и некая теоретико-методологическая слагаемая, о которой нельзя не сказать в нашем исследовании отдельно. Иначе говоря, речь идет о степени научной разработанности проблемы. Анализ советской и особенно постсоветской научной юридической литературы, в которой так или иначе рассматривались эти вопросы, позволяет сделать вывод, что правовые льготы на протяжении весьма длительного периода времени исследовались украинскими учеными-юристами только на отраслевом уровне, причем, главным образом, представителями трудового, административного, гражданского, а в последнее время также и финансового права и права социального обеспечения. Украинскими учеными-юристами правовые льготы преимущественно отождествлялись с всевозможными привилегиями, гарантиями, дозволениями, иммунитетами и т.д. *для субъектов* соответственных общественных отношений, причем *не в качестве самостоятельных инструментов правовой политики государства, а как исключения из общих правил.*

Например, применительно к налогово-правовым отношениям известный украинский учений юрист-финансист Н. П. Кучерявенко пишет: «…налоговой льготой признается освобождение налогоплательщика от начисления и уплаты налога или уплата им налога в меньшем размере при наличии оснований, определенных законодательством Украины. Освобождение от уплаты налога возможно в полном или частичном объеме. При *освобождении в полном объеме* налогоплательщик целиком освобождается от начисления и уплаты налога. При *освобождении в частичном объеме* налогоплательщик освобождается от уплаты налога только в определенной части его налоговой обязанности. Основаниями для предоставления налоговых льгот есть особенности, характеризующие определенную группу налогоплательщиков; *вид их деятельности и объект налогообложения* (выделено мною. – *Г. Р.*). Правовое *регулирование налоговых льгот* осуществляется на двух уровнях. *Первый* – налоговые законы, закрепляющие принципиальные исключения для определенных *категорий налогоплательщиков* или *отраслей* (выделено мною. – *Г. Р.*).

Второй – подзаконные акты, определяющие тактические цели применительно к конкретным субъектам и решающие более узкие цели»[1].

Существенно отличается в положительную сторону от степени научной разработанности проблемы правовой природы законодательных льгот и преференций субъектам общественных отношений ситуация со степенью общетеоретической разработанности проблемы правовых льгот в Российской Федерации, о которой И. С. Морозова в 2007 г. писала: в Российской Федерации «…можно выделить и труды, где льготы все же рассматривались как самостоятельный правовой инструмент, но они в настоящее время потеряли свою актуальность… В настоящее время, – резюмирует И. С. Морозова, – отсутствует комплексное теоретико-правовое исследование правовых льгот, учитывающие существенные изменения, произошедшие в современном российском законодательстве, новые подходы как к институту льгот, так и к механизму льготирования и осуществления льготно-правовой политики…»[2]. От себя отметим, что докторской диссертацией И. М. Морозовой, а также рядом других работ[3] этот пробел в постсоветской общей теории российского права в значительной мере преодолен, чего не скажешь о российской науке финансового права, а также о науке финансового права стран – членов ЕС, особенно применительно к налогово-преференциальному регулированию. Хотя многие ученые вплотную приблизились к этому, изучая функции налога[4].

Пожалуй, ближе всего к решению этой задачи подошел Федеральный Конституционный Суд Германии, признав позволительным и возможным *установление государством налогов во внефискальных целях.* При этом особенное внимание было обращено на то, что «*в современном индустриальном обществе налог неизбежно становится центральным управляющим инструментом активной государственной экономической и общественной политики* (выделено мною. – *Г. Р.*), причем цель получения доходов для финансирования общих государственных задач, даже в виде побочной цели, нередко вообще отходит на задний план»[5]. Тем не

[1] *Кучерявенко М. П.* Податкове право України. Академічний курс. Підручник. Київ, 2008. С. 199–200.

[2] *Морозова И. С.* Теория правовых льгот : автореф. дис. … д-ра юрид. наук: 12.00.01. Теория и история права и государства; История учений о праве и государстве. Саратов, 2007. С. 4–5.

[3] См., например: *Малько А. В.* Стимулы и ограничения в праве : 2-е изд., перераб. и доп. М., 2003. 250 с. ; *Малько А. В.* Льготная и поощрительная правовая политика. СПб., 2004. 233 с. ; и др.

[4] См., например: *Кучеров И. И.* Теория налогов и сборов. М., 2009. С. 135 ; *Саттарова А. А.* Актуальные проблемы и перспективы налоговой реформы в Российской Федерации // Финансовое право. 2007. № 4 ; *Брюммерхофф Д.* Теория государственных финансов : пер. с нем. / под общ. ред. А. Л. Кудрина, В. Д. Дзгоева. Владикавказ, 2001. С. 186 ; и др.

[5] Цит. по: *Мижинский М. Ю.* Опыт государственно-правового регулирования предоставления налоговых льгот компаниям, осуществляющим НИОКР в Германии // Финансовое право. 2006. № 10. С. 15–18.

И. И. Кучеров обращает внимание на факт наличия противоположного, гораздо менее распространенного подхода к налоговым преференциям как инстру-

менее правовое определение налоговой преференции, судя из контекста статьи М. Ю. Мижинского, Федеральным Конституционным Судом Германии также не было сформулировано.

К настоящему времени во всех постсоветских странах отсутствуют глубокие современные научные разработки природы правовых льгот в сфере публично-финансовых отношений в кардинально изменившихся социально-экономических, общественно-политических и глобализированных международных условиях. Особенно остро это касается такого их института, как *налоговые преференции*, давно успешно применяющиеся в налоговой политике большинства развитых стран мира. Например, в 50-е гг. прошлого века, по признанию одного из руководителей тогдашнего японского правительства, высокоэластичные налоговые преференции явились в конечном итоге «основополагающим условием японского экономического чуда»[6]. В Украине, в других постсоветских странах этот опыт, опыт иных развитых стран мира в разработке и осуществлении политики налоговых преференций как инструмента управления экономикой не только не применяется на практике, но даже не изучается специально наукой финансового права.

Поэтому не случайно юридические конструкции налоговых преференций, которыми изобилует налоговое законодательство постсоциалистических государств, в большинстве своем и в силу вышеизложенных причин несовершенны, неэффективны, а нередко приводят вследствие их реализации на практике к результатам, прямо противоположным от декларируемых законодателями целей. Еще чаще эти цели формулируются в наиболее общих чертах, а порой их истинный смысл и предназначение завуалированы в принципе. Весьма показательный в этом отношении Налоговый кодекс Украины.

В чем же все-таки заключается правовая природа налоговой преференции? Неожиданный ответ на этот вопрос, исходя из опыта науки финансового права в прошлом, ей подсказывает финансовая наука. Так, М. Н. Шмакова, исследуя налоговые преференции как инструмент стимулирования инновационной деятельности предприятий, особое внимание обратила на дуалистическую экономическую природу налогов, ведущую к столкновению фискальной и стимулирующей функций налога. При помощи этого методологического ключа она и различила с позиций экономического подхода понятия «налоговых льгот» и «налоговых преференций» и дала **экономическое определение** понятия «налоговой преференции».

менту налоговой политики в развитых странах мира. «Следует, впрочем, заметить, – пишет он, – что в отдельных странах, как например, в США, установление налогов в каких-либо иных целях, отличных от финансирования государственных расходов, запрещено законом, соответственно в этой стране существенно ограничены и возможности по использованию налогово-правового регулирования, которое имеет характер фактического запрета» (см.: *Кучеров И. И.* Теория налогов и сборов. С. 150).

[6] The Japanese Tax System. Tokio, 1989. P. 46–50. См. также : *Тихоцкая И. С.* Налоговая система Японии. М., 1995. С. 5.

Указав на ошибочность синонимического восприятия «налоговых льгот» и «налоговых преференций», М. Н. Шмакова пришла к выводу о том, что данные инструменты налоговой политики государства имеют различные цели и содержание. «Налоговые льготы, – пишет она, – имеют компенсационное и стимулирующее значение для субъектов [хозяйствования. – *Г. Р.*], на которые направлено их действие. Компенсационная функция предусматривает создание выравнивающих условий для субъектов хозяйственной деятельности, в силу тех или иных причин обладающих неравными возможностями. То есть налоговая льгота призвана *компенсировать различия* экономической, финансовой или социальной составляющих и устранить негативное влияние этих различий на трудовую и предпринимательскую деятельность налогоплательщиков. Вторая, стимулирующая, функция, – продолжает М. Н. Шмакова, – *направлена на развитие отдельных видов отраслей, определенных видов деятельности, создание для них благоприятных условий* (выделено мною. – *Г. Р.*). Стимулирующее воздействие налоговых льгот заключается в том, что *лицо не обязывается, а побуждается* к достижению полезного для государства результата. Таким образом, налоговые льготы как средство *стимулирования* оказывают воздействие на достижение социально значимого результата путем удовлетворения собственных интересов налогоплательщиков»[7].

Кроме того, М. Н. Шмакова обратила внимание и на то обстоятельство, что юридические факты (т.е. обстоятельства, с наличием которых у налогоплательщиков законодатель связывает предоставление налоговой льготы), могут иметь безусловный характер (это случаи воздействия внешних обстоятельств, не зависящих от желания, воли и поведения налогоплательщика) и условный характер (в случаях, когда налогоплательщику вменяется налоговым законодательством принятие определенной модели поведения или избрание того вида деятельности, который может быть налогоплательщику более выгодным, причем в этих случаях имеет место волеизъявление самого налогоплательщика). На основании этого М. Н. Шмакова и осуществила строгое экономическое разграничение *налоговых компенсаций* – льгот, отличающихся компенсационным безусловным характером, и *налоговых преференций* – льгот, наделенных стимулирующим условным характером. На основании изложенного выше она и пришла к выводу, что, с экономической точки зрения, «*налоговая преференция – это частичное или полное освобождение от уплаты налога, предоставляемое организациям и физическим лицам в целях стимулирования видов деятельности, признаваемых государством приоритетными, в случае соблюдения ими условий, предусмотренных законодательством о налогах и сборах*»[8].

[7] *Шмакова М. Н.* Налоговые преференции, как инструмент стимулирования инновационной деятельности предприятий : автореф. дис. … канд. экон. наук. Новосибирск, 2001. С. 6.

[8] Там же. С. 7.

Это экономическое понятие налоговой преференции, раскрывающее общественную природу данного феномена. При его помощи можно сперва выявить, а затем и проанализировать аналогичные налогово-преференциальные отношения, обозначенные в Налоговом кодексе Украины, вскрыть их цели и функции, отыскать критерии их классификации, изучить их виды, попытаться увидеть иерархию и конкуренцию налоговых преференций между собой, диалектическую взаимосвязь преференций с ограничениями в налоговом праве Украины и на основании всего этого определить правовую природу налоговой преференции.

Прежде всего считаем необходимым обратить внимание на одно весьма пикантное обстоятельство, связанное так или иначе с правовым регулированием налоговых преференций Налоговым кодексом Украины, – в последнем *понятие «налоговая преференция»* ни разу даже не упоминается. В то же время фактически все содержание Налогового кодекса Украины, от начала до конца, пронизано идеей налоговых преференций, представлено множеством их конкретных юридических конструкций. Видимо, этот факт нельзя объяснить иначе, как отсутствием новейших доктринальных разработок проблем налоговых преференций как наукой финансового права, так и экономической отечественной наукой, с одной стороны, и острейшей фактической потребностью украинского социума в реализации современной налогово-преференциальной политики, усилившейся с началом проведения экономических реформ и необходимостью перевода экономики Украины на инновационный путь развития, – с другой. Это еще одно конкретное проявление ставшей для Украины традиционной политики поиска истины методом проб и ошибок.

Так, уже в ст. 14 «Определение понятий» раздела I «Общие положения» Налогового кодекса Украины даются *определения* целого ряда *конкретных инструментов* регулирования *налогово-преференциальных отношений*: амортизации; акцизного налога; инвестиционной составляющей; минимального акцизного налогового обязательства; подакцизного товара (продукции); налогового кредита; налогового вычета; рентного платежа; условного освобождения от налогообложения таможенными платежами; условного освобождения от налогообложения налогом на добавленную стоимость в случае импорта товаров на таможенную территорию Украины; финансовой помощи; финансового кредита и др. Вместе с тем целый ряд иных, широко используемых Налоговым кодексом Украины, конкретных юридических инструментов регулирования налогово-преференциальных отношений не получили официального закрепления и определения в указанной статье. Прежде всего это касается *специальных налоговых режимов*, предусмотренных для целого ряда видов общественной деятельности и отраслей производства, регулированию которых посвящен отдельный раздел XIV «Специальные налоговые режимы» Налогового кодекса Украины.

Анализ этого раздела Налогового кодекса Украины, особенно заложенной в нем *специфики* налоговых режимов, позволяет сформулировать следующие положения. Во-первых, эта специфика заключается в

особенностях объекта и базы налогообложения. Во-вторых, специфическими во всех случаях специального налогового регулирования является *порядок начисления и сроки уплаты соответственного налога*. Но самое главное их отличие от общего налогового режима в Украине – это, безусловно, *ставки соответственных налогов*. Так, для налогоплательщиков, на которых распространяется упрощенная система налогообложения, учета и отчетности, предусмотрены фиксированные ставки единого налога в процентах от размера минимальной заработной платы: 1) для первой группы плательщиков единого налога – в границах от 1 до 10 процентов размера минимальной заработной платы; 2) для второй группы плательщиков единого налога – от 2 до 20 процентов размера минимальной заработной платы; 3) для третьей и четвертой групп плательщиков единого налога – в размере: а) 3 процента дохода – в случае уплаты налога на добавленную стоимость в соответствии с Налоговым кодексом Украины и б) 5 процентов – в случае включения налога на добавленную стоимость в состав единого налога. Кроме того, для плательщиков единого налога Налоговый кодекс Украины предусматривает и ряд других особенностей налогообложения на уровне тех или иных элементов юридической конструкции налога[9].

Налогово-правовой режим фиксированного сельскохозяйственного налога исходит из того, что *объектом налогообложения* этим налогом для хозяйствующих субъектов является площадь сельхозугодий и/или земель водного фонда, пребывающая в собственности сельскохозяйственного товаропроизводителя или предоставленная ему в пользование, в том числе на условиях аренды. *Базой налогообложения* этим налогом является нормативная денежная оценка одного гектара сельхозугодий (проведенная по состоянию на 1 июля 1995 г.), а для земель водного фонда – нормативная денежная оценка одного гектара пахотной земли, проведенная по состоянию на то же время. Размер *ставок фиксированного сельхозналога* с одного гектара сельскохозяйственных угодий и/или земель водного фонда для сельскохозяйственных товаропроизводителей зависит от категории (типа) земель, их размещения и составляет (*в процентах* от базы налогообложения) от 0,15 до 1[10].

Разделом XIV «Специальные налоговые режимы» Налогового кодекса Украины предусмотрен также сбор в виде целевой надбавки к действующему тарифу на электрическую и тепловую энергию, кроме электроэнергии, произведенной квалифицированными когенерационными установками. Плательщиками этого сбора являются оптовые поставщики электрической энергии, имеющие лицензию на право осуществления предпринимательской деятельности по производству электрической энергии и торгующие ею вне оптового рынка электроэнергии, а также тепловой энергии. *Объектом налогообложения* этим сбором являются: а) для оптового поставщика электрической энергии – стоимость отпущен-

[9] См.: Податковий кодекс України. Київ, 2012. С. 485–487.

[10] См.: Там же. С. 500.

ной электрической энергии без учета налога на добавленную стоимость; б) для юридических лиц – стоимость отпущенной электрической энергии, которая продается вне оптового рынка электрической энергии, уменьшенная на стоимость электрической энергии, произведенной квалифицированными когенерационными установками и/или с возобновляемых источников энергии, а для гидроэнергии – исключительно в части производства малыми гидроэлектростанциями без учета налога на добавленную стоимость. *Ставка* этого *сбора* составляет 3 процента от стоимости фактически отпущенной плательщиком сбора электрической энергии без учета налога на добавленную стоимость[11].

Наконец, плательщиками еще одного обязательного платежа, предусмотренного специальными налоговыми режимами Украины – *сбора в виде целевой надбавки к действующему тарифу на природный газ для потребителей всех форм собственности,* – являются субъекты хозяйствования и их обособленных подразделений, осуществляющие деятельность по поставкам природного газа потребителям на основании заключенных с ними договоров. *Объектом* начисления этого *сбора* является стоимость природного газа в объеме, отпущенном каждой категории потребителей в отчетном периоде, которая определяется на основании актов приемки-передачи газа, подписанных плательщиком и соответственным потребителем (для населения – на основании учетных документов), с учетом соответственного тарифа. Ставка сбора равняется *2 процентам* для: а) предприятий коммунальной теплоэнергетики, тепловых электростанций, электроцентралей и котельных субъектов хозяйствования; б) бюджетных учреждений; в) промышленных и других субъектов хозяйствования и их обособленных подразделений, использующих природный газ, и *4 процентам* на объемы природного газа, которые предоставляются населению[12].

Метод контент-анализа Налогового кодекса Украины подтверждает, что в Украине в целом реализуется общемировой подход к налогово-преференциальному регулированию, заключающийся в том, что *налоговые преференции связываются прежде всего с налогообложением прибыли*[13]. Чаще всего в качестве юридического инструмента для этого применяется *ставка налога* на добавленную стоимость *или другие обязательные элементы юридической конструкции этого налога*[14], и преследуемой целью является не столько перевод экономики Украины на инновационные рельсы развития, сколько осуществление тех или иных социальных программ, что в условиях современной Украины – общества, в котором чрезвычайно укоренилась инерция предоставления публичной властью тех или иных социальных подачек населению, – вполне естественно, но стратегически является делом бесперспективным и даже разрушающим.

[11] См.: Податковий кодекс України. С. 505.

[12] См.: Там же. С. 506.

[13] См.: Там же. С. 168–173, 177–186, 189–195, 211 и др.

[14] См.: Там же. С. 319, 323–347 и др.

По данным Министерства финансов Украины, в 2011 г. – первом году действия Налогового кодекса Украины – многие налоговые преференции преследовали социальные цели. Так, 7,2 млрд. грн. составили освобождения от налогообложения НДС услуг по перевозке пассажиров и грузов транзитом через территорию Украины; 319, 3 млн. грн. – перевозки пассажиров городским пассажирским транспортом; 1,57 млрд. грн. – освобождения от налогообложения НДС услуг всех уровней образования, содержания детей в дошкольных учебно-воспитательных учреждениях и их питание; 2,7 млрд. грн. – поставка лекарственных средств, изделий медицинского назначения и средств реабилитации инвалидов, услуг по охране здоровья, предоставления путевок в санаторно-курортные учреждения; 7,8 млрд. грн. – сумма преференций, связанных с поддержкой сельскохозяйственных производителей. В соответствии с международными договорами Украины, ратифицированными Верховной Радой Украины, предоставлено освобождение от уплаты налога на прибыль предприятиям на сумму 2,0 млрд. грн., НДС – 200 млн. грн. При этом, несмотря на данные и другие издержки публичных фондов финансовых ресурсов Украины, в 2011 г. государственный бюджет Украины получил 314,6 млрд. грн., что на 74 млрд. грн., или на 30,8 процента, больше по сравнению с аналогичными показателями 2010 г. Налоговые поступления в Государственный бюджет Украины составили в 2011 г. 216,6 млрд. грн., что на 94,7 млрд. грн., или 56,8 процента, больше по сравнению с аналогичными показателями 2010 г.[15] Эти факты в целом являются подтверждением безусловной прогрессивности Налогового кодекса Украины по сравнению с ранее действовавшим в Украине налоговым законодательством.

Вместе с тем анализ всей совокупности налогово-преференциальных режимов, предусмотренных Налоговым кодексом Украины и связанных с налогообложением прибыли хозяйствующих субъектов, вынуждает сделать вывод, что определенная часть из них преследует не публичные цели, а направлена на удовлетворение лишь частнособственнических интересов отдельных бизнес-групп и корпораций, монополизировавших некоторые виды экономики и сферы услуг и сумевших пролоббировать через законодателя свои интересы. Прежде всего это касается налогообложения экономики природопользования и связанных с ним экономических секторов. Так, плательщики рентной платы за транспортирование нефти и нефтепродуктов магистральными нефтепроводами и нефтепродуктопроводами, транзитное транспортирование трубопроводами природного газа и аммиака территорией Украины, рентной платы за нефть, природный газ и газовый конденсат, добываемых в Украине, а также платы за пользование недрами Украины, сбора за специальное (промышленное) использование воды, сбора за специальное использование лесных ресурсов *добились, чтобы ставки их налогообложения не имели*

[15] См.: Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua.

процентной (пропорциональной) зависимости от полученной прибыли, а выражались лишь в гривневом эквиваленте, базирующемся на весьма непрозрачных и лишенных понятной социуму разумности и естественной меры умозрительных вычислениях[16]. Цель предпринятого шага очевидна – усложнить общественный контроль за налоговыми преференциями в публичных целях. Вследствие этого в Украине так и не удалось преодолеть крайне отрицательную тенденцию, сложившуюся еще до принятия Налогового кодекса Украины, заключающуюся в *неправомерном присвоении* хозяйствующими субъектами природных ресурсов Украины, которые в соответствии с Конституцией Украины являются объектами права собственности украинского народа[17].

Так, по данным Счетной палаты Украины, состоянию на 2010 г. уровень налоговой нагрузки вследствие действия неправомерных налоговых преференций субъектам хозяйствования, связанным с использованием природных ресурсов Украины, составил до 26 процентов рентного дохода[18], в то время как в странах ЕС он колебался от 50 до 85 процентов рентного дохода. В Норвегии, создавшей наиболее эффективную систему налогово-преференциального обложения использования природных ресурсов, ставка налогообложения нефтяных компаний предусматривает уплату ими налогов в размере 80 процентов получаемого дохода. В Республике Казахстан ставки рентного налога на сырую нефть, газ и конденсат устанавливаются в размерах, обеспечивающих нефтепроизводящим компаниям рентабельность также на уровне 20 процентов.

Тот же метод контент-анализа Налогового кодекса Украины, уже упоминавшийся нами выше, помог нам выявить еще один интересный факт – практически весь раздел XX, названный нейтрально «Переходные положения», Налогового кодекса Украины фактически целиком посвящен налогово-преференциальному регулированию: особенностям взимания налога на некоторые доходы физических лиц (*особенности объекта налогообложения*); особенностям взимания НДС (*особенности объекта и сроков налогообложения*); особенностям налогообложения налогом на добавленную стоимость операций с ввоза на таможенную территорию Украины оборудования и комплектующих, не производящихся в Украине, налогоплательщиками–предприятиями судостроительной промышленности (*особенности субъекта, объекта и сроков налогообложения*); особенностям взимания налога на прибыль предприятий (*особенности объекта, ставки и сроков налогообложения*); особенностям применения ставок акцизного налога и экологического налога (*особенности объекта, ставок и сроков налогообложения*); особенностям взимания земельного налога (*особенности субъекта, объекта и сроков налогообложения*); особенностям взимания единого налога и фиксированного налога (*особен-*

[16] См.: Податковий кодекс України. С. 431–432, 433–436, 438–451, 511–524.

[17] См.: Конституція України : прийнята на п'ятій сесії верховної Ради України 28 червня 1996 року. Офіційне видання. Київ, 2006. Ст. 13.

[18] Голос України. 2010. 1 жовтня.

ностям субъекта, объекта и сроков налогообложения); особенностям субъектов и объектов других налогово-преференциальных режимов обязательных платежей[19].

Если обобщить обязательную отчетность предприятий о получении ими льгот по отдельным видам налогов, существующую с 1997 г., то следует заметить, что если в первом перечне этих льгот, учитываемых государственной налоговой службой Украины, насчитывалась 271 льгота, то на 2011 г. их было уже 336[20], а с первого апреля 2012 г. осталось только 300 льгот – уменьшение их количества за последний год произошло, в основном, за счет уменьшения налоговых преференций на НДС из 152 до 104 случаев, а также одновременно за счет увеличения на протяжении 2011 г. налоговых преференций по налогу на прибыль с 69 до 84 случаев[21].

Таким образом, анализ налогово-преференциальных режимов, заложенных в Налоговом кодексе Украины, позволяет сделать некоторые обобщения, оценки и выводы. Если с экономической точки зрения налоговые преференции сводятся к максимальному учету дуалистической экономической природы налога, проявляющейся в неизбежном столкновении фискальной и стимулирующей функций налога, то в юридическом смысле налогово-преференциальное регулирование состоит в частичном (как правило) или в полном (в виде исключений) изменении элементов юридической конструкции налога или сбора, а в исключительных случаях – в освобождении от уплаты отдельных налогов и сборов хозяйствующих субъектов[22]. Иначе говоря, *правовая природа налоговой преференции заключается в частичном или полном изменении общепринятых элементов юридической конструкции соответствующего налога или сбора, а в исключительных случаях – в полном упразднении отдельных налогов или сборов для соответствующих субъектов хозяйственной деятельности*. Они преследуют *цели стимулирования хозяйственной деятельности определенных видов* и носят *условный характер*, в отличие от налоговых льгот, являющихся *компенсационными и безусловными*.

Налоговый кодекс Украины предусматривает три основных вида налоговых преференций: налоговые привилегии, налоговые иммунитеты и налоговые вычеты, что в основном соответствует общемировым тенденциям налогово-преференциального регулирования хозяйственной деятельности. Согласно критерию целевой направленности налогово-преференциальных режимов в Украине однозначно преобладают социально

[19] См.: Податковий кодекс України. С. 536–568.

[20] Довідник № 56 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом на 01.01.2011, затверджений ДПАУ 26.01.2011 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://search.ligazakon.ua /l_doc2.nsf/link1/DPA0631.html

[21] Довідник № 61 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на 01.04.2012, затверджений ДПСУ 30.06.2011 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DPA0711.html

[22] Податковий кодекс України. С. 8.

ориентированные режимы, а налоговые преференции, имеющие своей целью содействовать внедрению высоких технологий в производство, не выдерживают с ними никакой конкуренции. В Налоговом кодексе Украины четко прослеживается взаимосвязь преференций с ограничениями в налоговом праве, т.е. «положительных» и «отрицательных» налоговых преференций, намечен более эффективный, по сравнению с применявшимся ранее, режим стимулирования предпринимательской деятельности для субъектов хозяйствования и одновременно значительно лучше выписан правовой режим ограничений для субъектов публичной власти и государственных служащих.

Вместе с тем очевидно, что налогово-преференциальному регулированию не достает четко прописанной общей стратегии и основных этапов ее реализации, надлежащей гибкости, особенно в условиях мирового экономического кризиса, а также четко выдержанной публичной направленности, что является непременным условием правомерности налогово-преференциальных отклонений от общего конституционного налогово-правового режима.

ПРЕФЕРЕНЦИИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

THE PREFERENCES IN TAX LAW OF BELARUS

Л. Абрамчик

кандидат юридических наук, доцент

Гродненский государственный университет имени Янки Купалы

В статье рассматриваются вопросы, касающиеся преференций в налоговом праве Республики Беларусь. Исследуются научные позиции авторов относительно понятия налоговой льготы. На основе материалов научной доктрины и положений налогово-правовых актов проведена классификация налоговых льгот. Обращается внимание на формы налоговых льгот. Указывается порядок реализации права налогоплательщика на налоговые льготы, включая основания отказа и приостановления.

The questions, concerning preferences in the tax law of the Republic of Belarus, are considered in an article. Scientific positions of authors concerning concept of a tax concession are investigated. On the basis of materials of the scientific doctrine and positions of tax law certificates is made a classification of tax concessions. It is paid the attention to forms of tax concessions. The order of realization of the right to tax benefits, including the refusal and suspension bases is underlined.

Преференции (от лат. praeferentia – предпочтение) рассматриваются как преимущества, льготы, предоставляемые отдельным государствам, предприятиям, организациям для поддержки определенных видов деятельности; осуществляются в форме снижения налогов, скидок с таможенных пошлин, освобождения от платежей, предоставления выгодных кредитов. Преференции носят адресный характер.

Льгота, по определению А. В. Малько, выражается в предоставлении каких-либо преимуществ, или частичном освобождении от выполнения обязанностей, или облегчении условий их выполнения, стимулируя тем самым конкретное поведение лиц. Он характеризует присущие правовым льготам признаки[1]:

– во-первых, они сопровождаются более полным удовлетворением интересов субъектов, облегчением условий их жизнедеятельности, что обязательно должно осуществляться в рамках общественных интересов;

– во-вторых, правовые льготы представляют собой исключения из общих правил, отклонения от единых требований нормативного характера, выступают способом юридической дифференциации;

– в-третьих, правовые льготы выступают правомерными исключени-

[1] *Малько А. В.* Стимулы и ограничения в праве. М., 2003. С. 66.

© Абрамчик Л., 2012

3. Заказ 732

ями, законными изъятиями, установленными компетентными органами в нормативных актах.

Правовая льгота – это юридическое средство, с помощью которого создается режим благоприятствования для удовлетворения интересов и потребностей субъектов, имеющих для последних компенсационное либо стимулирующее значение.

Налоговая льгота, как и любое другое специфическое понятие, обозначающее юридическое явление, нуждается в определении. Налоговыми льготами или льготами по налогам и сборам, принято называть те преимущества, которые предоставляются отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов, по сравнению с другими плательщиками. Понятие налоговых льгот включает в себя возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

В ст. 43 Налогового кодекса Республики Беларусь законодательно закреплено понятие налоговых льгот: «налоговыми льготами признаются предоставляемые отдельным категориям плательщиков предусмотренные актами налогового законодательства преимущества по сравнению с другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог, сбор (пошлину) либо уплачивать их в меньшем размере»[2].

В данном случае мы можем говорить, что налоговые льготы являются важным инструментом в налоговой политике государства, поэтому их можно рассматривать в широком смысле, как предусматривающие все без исключения виды налогового льготирования: налоговую амнистию, возврат ранее уплаченных налогов, налоговые каникулы, понижение налоговых ставок, налоговые изъятия, освобождение от налогов (сборов), налоговые скидки и налоговые кредиты. Если сгруппировать все налоговые льготы, то их можно разделить на три большие группы:

– налоговые освобождения;

– налоговые скидки;

– налоговые кредиты.

В основе такой общей классификации лежат различия в методах льготирования путем их влияния на изменение какого-либо конкретного элемента структуры налога (объект, плательщик, ставка, налоговая база).

Анализ действующего налогового законодательства свидетельствует о том, что налоговая льгота может устанавливаться только налоговым законодательством и только для отдельных категорий налогоплательщиков, т.е. для специального субъекта налога. При этом налоговая льгота должна предусматривать специальный порядок исчисления и уплаты налога и являться именно преимуществом таких отдельных категорий налогоплательщиков перед другими, в то время как для всех остальных

[2] Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) : принят Палатой представителей 15 ноября 2002 г. : одобрен Советом Республики 2 декабря 2002 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс: Беларусь». [Электронный ресурс]. Минск, 2012.

налогоплательщиков действует общий режим исполнения налоговой обязанности по данному налогу. И, наконец, налоговая льгота представляет собой право, а не обязанность налогоплательщика. Налогоплательщик может отказаться от предоставленного ему законом права на налоговую льготу либо приостановить использование данного права на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено законом[3].

Налоговые льготы – важнейший элемент любого налога, имеющий исключительный характер. Цель налоговых льгот – сокращение налогового обязательства налогоплательщика, реже – отсрочка и рассрочка платежа, что, в конечном счете, косвенно также приводит к сокращению налоговых обязательств (отсрочку или рассрочку платежа можно рассматривать как фактическое представление бесплатного или льготного кредита). В науке финансового и налогового права учеными по-разному характеризуется понятие налоговых льгот и их классификация. Так, по мнению Ю. А. Крохиной, льготами по налогам и сборам признаются определенные преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков. Льготы по налогам могут быть в качестве:

а) возможности не уплачивать налог или сбор;

б) возможности уплачивать налог или сбор в размере меньшем, чем установленный общими нормами соответствующей главы Налогового кодекса[4].

Для налоговых льгот присущи специальные признаки:

1. Налоговая льгота может быть установлена только актом законодательства о налогах и сборах.

2. Налоговая льгота может быть адресована только конкретным налогоплательщикам. Под категорией налогоплательщиков следует понимать некую группу налогоплательщиков, объединенную на основании какого-либо общего критерия (признака), отличающего ее от остальных. При установлении налога законодатель определяет общего субъекта налога и все необходимые элементы налогообложения. Здесь же законодатель может выделять и специального субъекта данного налога, устанавливая для него особые, отличающиеся от общих, условия исполнения налогового обязательства. При этом такой специальный субъект налога должен обладать четко прописанными в законе дополнительными признаками, дающими ему право применить обозначенные условия.

3. Налоговая льгота содержится в специальной норме, устанавливающей определенное преимущество для исполнения налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога. Таким образом, наличие налоговой льготы порождает некий специальный порядок исполнения налогоплательщиком обязанности по исчислению и уплате налога. В то же время присутствие такого специального порядка не может исключить сущес-

[3] *Барулин С. В., Макрушин А. В.* Налоговые льготы как элемент налогообложения и инструмент налоговой политики // Финансы. 2008. № 2. С. 39–40.

[4] *Крохина Ю. А.* Правовой механизм налога и его элементы. Налоговое право России : учебник / под ред. Ю. А. Крохиной. М., 2008. С. 62.

твование общих правил исчисления и уплаты данного налога хотя бы потому, что специальный субъект включает в себя не все категории его плательщиков.

4. Налоговая льгота представляет собой право налогоплательщика, т.е. такое преимущество, от использования которого налогоплательщик имеет право отказаться либо приостановить его использование на один или несколько налоговых периодов.

Однако в Налоговом кодексе отсутствует полный перечень видов налоговых льгот; не признаются таковыми и общие для многих налогоплательщиков налоговые вычеты и скидки, что противоречит общепринятому подходу к пониманию налоговых льгот как инструмента налогового регулирования. Общие налоговые вычеты и скидки, так же как и другие виды налоговых льгот, в том числе специальные или частные, имеют ту или иную регулирующую направленность (стимулирующую, инвестиционную, социальную и т.д.). Кроме того, законодатель не связывает с налоговыми льготами ни отсрочку (рассрочку) налогов, ни налоговый кредит, включая инвестиционный. Он рассматривает их как возможный способ изменения срока исполнения налогового обязательства, лишая эти льготы регулирующей функции.

Недостатки существующих льгот сосредоточены не в самой категории «льготы», а в том, что отсутствует научный подход к их предоставлению. Разрабатывая систему налоговых послаблений, необходимо соблюдать баланс: ни стимулирующая, ни фискальная функции налогов не должны преобладать. Совершенно справедливо по этому поводу отмечает В. В. Гриценко, что налоговая система России представляет собой своеобразный баланс, где послабление в одной сфере влечет за собой ухудшение в другой[5].

Воздействие, оказываемое на налогоплательщика для достижения какого-либо результата, не может быть основной целью налога. И если какие-либо налоговые платежи начинают выполнять регулирующие функции, не преследуя фискальные цели, то они перестают выступать налогами в строгом смысле слова[6]. Поэтому эффективность налоговых льгот (как составляющая часть регулирующей функции) должна опираться на потенциальную возможность пополнения бюджета как результата роста экономических показателей.

Кроме фискальной и стимулирующей функции, налоговые льготы иногда выполняют компенсационную функцию, что наиболее характерно для налоговых льгот, носящих характер социальной помощи. Компенсационный характер налоговых льгот состоит в создании примерно равных возможностей для развития лиц, находящихся в неравных условиях в силу биологических (инвалидность) и социальных причин. Государство гарантирует предоставление льгот по уплате налогов, сборов, пошлин и

[5] *Гриценко В. В.* Налоговые льготы как институт налогового права РФ // Финансовое право. 2003. № 3. С. 16.

[6] Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2009. 591 с.

других платежей в бюджеты всех уровней всероссийским общественным объединениям инвалидов, их организациям, находящимся в их собственности предприятиям, учреждениям, уставный капитал которых состоит из вклада указанных общественных объединений инвалидов. Однако в большинстве случаев налоговые льготы призваны выполнять именно стимулирующую функцию и устанавливаются в целях развития производства, предпринимательства, фермерства, благотворительности, инвестиционной деятельности.

Вопрос о классификации налоговых льгот является дискуссионным в налоговом праве. Белорусский законодатель в Налоговом кодексе закрепил основные виды льгот:

1) освобождение от налога, сбора (пошлины);

2) дополнительные льготы по отношению к учитываемым при определении (исчислении) налоговой базы для всех плательщиков налоговых вычетов и (или) скидок, уменьшающих налоговую базу либо сумму налога, сбора (пошлины);

3) понижение льгот по сравнению с обычными налоговыми ставками;

4) возмещение суммы уплаченного налога, сбора (пошлины);

5) а так же в ином виде, установленном Президентом Республики Беларусь[7].

Рассмотрим отдельные виды налоговых льгот, к которым относятся:

1) освобождение отдельных категорий налогоплательщиков от уплаты налога;

2) освобождение отдельных объектов от налогообложения. Иногда налоговые льготы представляют собой определенное сочетание налоговых освобождений и по субъекту, и по объекту одновременно;

3) понижение налоговой ставки;

4) налоговые вычеты. Эта льгота состоит в исключении отдельных сумм из налоговой базы. В некоторых случаях налоговые вычеты производятся непосредственно из исчисленной суммы налога, подлежащей к уплате.

В зависимости от влияния на результаты налогообложения налоговые вычеты подразделяются на лимитированные (размер скидок ограничен прямо или косвенно) и нелимитированные (налоговая база может быть уменьшена на всю сумму расходов налогоплательщика)[8].

Существуют различные критерии классификации налоговых льгот.

В зависимости от элемента налога (предмета (объекта) налогообложения, налоговой базы или окладной суммы), на изменение которого направлена льгота:

- налоговые изъятия;
- налоговые скидки;
- налоговые кредиты.

[7] Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс: Беларусь». [Электронный ресурс].

[8] *Демин А. В.* Налоговое право : учеб. пособие. М., 2006. С. 104.

В зависимости от субъектов и элементов налогового производства налоговые льготы делятся на четыре группы, предоставляемые:

- по объекту (изъятия, скидки);
- по ставкам (понижение ставки);
- по срокам уплаты (отсрочка уплаты, налоговый кредит);
- по отдельным субъектам (комбинация из перечисленных льгот, налоговые каникулы).

Формы налоговых льгот: необлагаемый минимум объекта налога; изъятие из обложения определенных элементов объекта налога; освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков; понижение налоговых ставок; вычет из налогового оклада; целевые налоговые льготы, включая налоговые кредиты (отсрочку взимания налогов); прочие налоговые льготы.

При этом следует учитывать, что перечень налоговых льгот не является исчерпывающим. Система льгот может изменяться, расширяться путем введения в законодательство новых норм, регулирующих льготный порядок налогообложения либо вовсе освобождающих от налогообложения.

Законодатель не регламентирует ни процедуру отказа, ни процедуру приостановления использования налоговой льготы, что создает определенные проблемы на пути реализации данного права налогоплательщиком. Исходя из буквального толкования текста закона, следует сделать вывод о том, что отказ от использования налоговой льготы и приостановление ее использования представляют собой разные явления. Право не использовать (приостанавливать) налоговую льготу, видимо, еще не означает, что лицо, не воспользовавшись своим преимуществом, отказалось от этого преимущества навсегда и в дальнейшем не может восстановить свое право. Отказ же от льгот, если исходить из сущности самого понятия, должен предполагать окончательное решение лица и впредь не использовать предоставленное ему государством преимущество. Представляется, что приостановление использования налоговой льготы на один или несколько периодов подразумевает под собой тот же отказ, только не окончательный, а временный, позволяющий налогоплательщику в дальнейшем воспользоваться предоставленным ему законом преимуществом. При приостановлении использования налоговой льготы не должно возникать вопроса о переносе данной льготы на какой-либо другой налоговый период (если такой перенос не предусмотрен самим законодателем), ибо суть приостановления состоит во временном неиспользовании, прекращении действия, а не в том, чтобы дать возможность налогоплательщику использовать свое преимущество в любой последующий налоговый период, когда именно ему это будет удобно.

Таким образом, отказ и приостановление использования налоговой льготы имеют разные правовые последствия, поэтому необходимо законодательно урегулировать наиболее существенные процедурные моменты реализации налогоплательщиком этих прав. С точки зрения обеспе-

чения прав налогоплательщика предлагается в установленном законом порядке определить форму и документы, необходимые для заявления налогоплательщиком о своем намерении отказаться или приостановить использование налоговой льготы. Порядок отказа или приостановления использования налоговых льгот должен обязательно предполагать либо подачу соответствующего документа в налоговый орган, либо фиксирование воли налогоплательщика в налоговой декларации. При этом указанные документы должны иметь чисто уведомительный характер, ибо никаких разрешений или запрещений со стороны налогового органа здесь быть не может.

Отказ от использования льготы следует рассматривать как отказ на неопределенный период времени до заявления налогоплательщика о желании вновь воспользоваться законным правом на льготу.

Заявление о приостановлении использования льготы должно содержать обязательное указание на период времени (один или несколько налоговых периодов), в котором приостанавливается использование льготы. При этом налогоплательщик не может в дальнейшем заявлять льготу за период, когда ее использование было им приостановлено. Чтобы получить льготу, налогоплательщик должен обосновать свое право на нее. При отсутствии всех необходимых документов льготы не предоставляются.

Изъятие из обложения определенных элементов объекта налога часто используется в законодательной практике налогообложения. Это вид налоговой льготы направлен на выведение из-под налогообложения отдельных предметов (объектов) налогообложения. Изъятия могут предоставляться всем плательщикам налога или отдельной их категории. В отношении налога на прибыль и доходы налоговые изъятия выражаются в том, что прибыль или доход, полученные налогоплательщиком от определенного вида деятельности, изымаются из состава налогооблагаемой прибыли (дохода).

Изъятия могут предоставляться на постоянной основе и на ограниченный срок. Полное или частичное (по некоторым налогам) освобождение от уплаты налогов на определенный срок (налоговые каникулы) предусматривалось для малых предприятий и предприятий с иностранными инвестициями и предприятий, расположенных в малых населенных пунктах.

В соответствии с Декретом Президента Республики Беларусь «О стимулировании предпринимательской деятельности на территории средних, малых городских поселений, сельской местности» № 6 от 7 мая 2012 г. предоставляются налоговые преференции. В целях стимулирования предпринимательской деятельности на территории средних, малых городских поселений, сельской местности:

– коммерческие организации Республики Беларусь, индивидуальные предприниматели, зарегистрированные в Республике Беларусь с местом нахождения (жительства) на территории средних, малых городских по-

селений, сельской местности (далее, если иное не предусмотрено настоящим Декретом, – коммерческие организации, индивидуальные предприниматели) и осуществляющие на территории средних, малых городских поселений, сельской местности деятельность по производству товаров (выполнению работ, оказанию услуг), в течение семи календарных лет со дня их государственной регистрации:

– вправе не исчислять и не уплачивать налог на прибыль (коммерческие организации) и подоходный налог с физических лиц (индивидуальные предприниматели) соответственно в отношении прибыли и доходов, полученных от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства;

– налог на прибыль в отношении прибыли, полученной обособленным подразделением от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства;

– налог на недвижимость со стоимости зданий (сооружений), машиномест, находящихся на балансе обособленного подразделения и расположенных на территории средних, малых городских поселений, сельской местности.

Рекомендовать областным Советам депутатов устанавливать понижающие коэффициенты в размере не более 0,5 к ставкам единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц для индивидуальных предпринимателей, проживающих и осуществляющих деятельность по производству товаров (выполнению работ, оказанию услуг) на территории средних, малых городских поселений, сельской местности[9].

Весьма распространенной формой налоговых льгот является изменение срока уплаты налога и сбора (перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок).

Благодаря применению данного налогового инструмента государством достигаются две цели. Основная цель состоит в сокращении размеров налогового обязательства налогоплательщика. Вторая цель, которая на практике преследуется относительно реже, — это отсрочка или рассрочка платежа. Однако и вторую цель надлежит рассматривать как способ косвенного сокращения налоговых обязательств налогоплательщика, поскольку отсрочка или рассрочка платежа фактически являются кредитом, предоставленным бесплатно или на льготных условиях.

Налоговые льготы являются разновидностью правовых стимулов, побуждающих плательщиков, налогов, сборов (пошлин) к более высокому уровню активности правомерного поведения. Самая общая цель налоговых льгот заключается в согласовании интересов плательщиков налогов, социальных групп и государства. С одной стороны, льготы устанавлива-

[9] О стимулировании предпринимательской деятельности на территории средних, малых городских поселений, сельской местности : декрет Президента Республики Беларусь от 7 мая 2012 г. № 6 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2012. № 53. 1/13491.

ются для тех субъектов, конкретные интересы которых в рамках общих правил не могут получить должного обеспечения и защиты, поскольку они характеризуются какими-либо специфическими особенностями (пенсионный возраст, инвалидность, специфика деятельности предприятия и т.д.) или находятся в особых условиях (расположены в свободно-экономических зонах, парке высоких технологий и т. д.)[10]. С другой стороны, налоговые льготы предоставляются субъектам, в социально полезной деятельности которых заинтересовано само государство.

Из изложенного выше мы видим, что в качестве основания для юридического определения категории налоговой льготы зачастую избирается экономическая сущность. Налоговая льгота при этом может определяться как любой механизм, позволяющий плательщику налогов сократить свои налоговые обязательства и получить дополнительные преференции. При этом чаще всего при таких определениях налоговой льготы авторы рассматривают только денежное выражение налогового обязательства налогоплательщика. Налоговая льгота также может быть выражена либо в определенных дополнительных правах, либо в освобождении от каких-либо обязанностей[11].

Правовое определение налоговой льготы неразрывно связано с экономическим содержанием данного явления, и определить налоговую льготу, не затрагивая ее экономическую сущность, не представляется возможным. Этим обстоятельством объясняется то, что налоговая льгота большей частью интересна для специалистов своей экономической сущностью, отсюда появление теоретических работ в первую очередь экономистов, а не правоведов[12].

Таким образом, можно сделать следующие выводы:

1. Налоговую льготу можно определить как разновидность правовой льготы, предоставляющей определенное юридическое преимущество налогоплательщику, выражающееся либо в дополнительных (особых) правах, либо в освобождении от некоторых установленных законом обязанностей, содержащихся в нормативных актах, принимаемых компетентными органами в установленном законом порядке, позволяющая:

- уменьшить размер налогового обязательства;
- получить освобождение от уплаты налога;
- использовать специальные меры налогового регулирования;
- перенести срок налогового обязательства на более позднее время;
- применить налоговые вычеты и скидки.

[10] Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс: Беларусь». [Электронный ресурс].

[11] О стимулировании предпринимательской деятельности на территории средних, малых городских поселений, сельской местности : декрет Президента Республики Беларусь от 7 мая 2012 г. № 6 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2012. № 53. 1/13491.

[12] *Гриценко В. В.* Налоговые льготы как институт налогового права РФ. С. 16.

2. Несмотря на общность целей, налоговые льготы обладают различиями в механизме своего действия, который зависит от того, на изменение какого элемента структуры налога (предмета налогообложения, налоговой базы, окладной суммы) направлена льгота. По данному признаку льготы разделяются на три группы: изъятия; скидки; освобождения.

3. В целях совершенствования института налоговых льгот необходимо:

а) провести «инвентаризацию» закрепленных в нормативных актах налоговых льгот;

б) выработать их системную концепцию;

в) установить надлежащий контроль за установлением налоговых льгот и их реальным осуществлением.

ПРАВОВЫЕ СТИМУЛЫ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

THE LAWS STIMULUS IN TAX LAW OF RUSSIAN FEDERATION

Ю. Горош
кандидат юридических наук
В. Черников
кандидат юридических наук
А. Пономарев
кандидат юридических наук
КБ «Холдинг-кредит» ООО

Статья представляет собой комплексный теоретический и правовой анализ проблем в сфере регулирования налогов и налогового администрирования. Авторы попытались проанализировать правовые акты о стимулах права и налоговых стимулах в налоговом законодательстве. Приведены наиболее важные направления деятельности налоговой администрации и развитие этой системы в России.

This article presents a complex theoretical and legal analysis of the problems in regulation of tax and tax administration. The authors of the article have tried to analyze legal acts about law stimulus and tax stimulus in the Russian tax law. The paper shows the most important activity of tax administration and development its system in Russia.

Несмотря на произошедшие в последние годы позитивные изменения в налоговых отношениях в России, несовершенство налогового администрирования остается серьезной проблемой, увеличивающей совокупную налоговую нагрузку на плательщиков, не позволяющей до конца раскрыть регулирующую функцию налога. Мировой финансовый кризис обострил сложившуюся ситуацию. Окончание восьмилетнего бюджетного профицита в России вызвало необходимость поиска новых источников бюджетных поступлений и обеспечения уплаты налогов.

При этом нарастание процессов глобализации в экономике и экономических отношениях выводит проблемы налогового администрирования за национальные рамки.

Проблема взимания налогов существует во всем мире. Чем демократичнее государство, чем меньше его вмешательство в деятельность хозяйствующих субъектов, тем значительнее роль таких компонентов, как правосознание, прозрачная и доступная налоговая политика, а также важнее роль отдельного индивида в процессе управлении государством.

© Горош Ю., Черников В., Пономарев А., 2012

Цели финансовой политики и налогового администрирования должны быть сопоставимы с возможностями субъектов, вовлеченных в налоговые правоотношения, т.е. принимаемые законы должны быть внутренне согласованы и исполняться всеми субъектами. Субъект, исполняющий налоговую обязанность, не должен выбирать: нарушить или соблюсти закон. Одновременно уполномоченные органы не должны превращаться из контролирующих, помогающих исполнению налогоплательщиком налоговой обязанности, в орган, карающий и ставящий перед собой цель наполнения бюджета любой ценой.

По этой причине повышение эффективности механизма налогового администрирования должно осуществляться не только на уровне исполнения закона, но и на уровне разработки обоснованной и выверенной концепции налоговой политики и претворения ее в законе, а также согласованности всех частей механизма налогового администрирования.

Без работоспособных законов становится невозможной эффективная деятельность субъектов – исполнителей данного закона. Однако это не самая сложная часть задачи. Необходим мудрый законодатель, способный адекватно оценить условия и принять эффективный закон.

К сожалению, опыт зарубежной и отечественной истории показывает, что таких законов не было, нет и, вероятно, не будет. В первую очередь, это связано с тем, что налоговая политика тесно переплетается с экономической, политической, социальной, финансовой ситуацией как в стране, так и в мире в целом, т.е. является подвижной и изменяющейся системой. Сказанное позволяет говорить лишь о той или иной степени эффективности законодательных актов, регулирующих сферу налогового администрирования.

Пока развивается государство, меняется экономическая ситуация, а вместе с ней будут меняться налоговая политика и налоговое законодательство, будет и должно развиваться налоговое администрирование.

В отличие от других финансовых правоотношений, налоговое администрирование непосредственно связано с исполнением налогоплательщиком налоговой обязанности – обязанности лица перед государством по уплате налогов, возникающей в соответствии с нормами налогового законодательства.

Как отмечалось нами ранее, налоговая обязанность является публично-правовой обязанностью (повинностью), установленной государством в Конституции Российской Федерации в интересах всех членов общества и предписывающей каждому физическому и юридическому лицу меру необходимого поведения, и обеспеченной мерами государственного принуждения за ненадлежащее ее исполнение. Исполнение данной обязанности представляет собой комплекс процессуальных действий всех субъектов налоговых правоотношений. Так, например, налогоплательщик обязан встать на учет в налоговом органе, определить объекты налогообложения, исчислить налоги и другие обязательные платежи в бюджет и пр.

Налоговое законодательство пронизано сетью процессуальных норм и выстроено таким образом, что находящиеся в одном нормативном акте

материальные нормы права реализуются с помощью процессуальных норм, которые содержат порядок и правила совершения определенных действий субъектами налоговых правоотношений. На современном этапе налоговые процессуальные нормы представляют собой несистематизированные и неупорядоченные правовые нормы, находящиеся в системе налогового права.

Администрирование налогов является процессуальной деятельностью. Специфичность налогового администрирования заключается в том, что деятельность государства в лице уполномоченных органов осуществляется в интересах государства (общества), а не в интересах отдельных субъектов, по отношению к которым применяются нормы материального и процессуального права. Результаты налогового администрирования оформляются в соответствующих процессуальных документах (декларациях, отчетах, справках и т.д.).

Отличительной чертой процессуальной регламентации является сведение к минимуму субординационного подчинения между органом и лицом, выполняющим налоговую обязанность, т.е. императивных методов правового регулирования. Связано это с тем, что участники процесса администрирования налогов ограничены весьма узкими рамками, и необходимость в применении властного распоряжения играет подчиненную роль.

Таким образом, для достижения положительного результата процесс налогового администрирования должен быть всесторонне и четко регламентированным. Важной частью такой процессуализации будет соблюдение одинакового подхода ко всем налогоплательщикам с целью исключения конкурентных преимуществ между ними.

По нашему мнению, критерии должны быть следующими: действия по уплате налогов должны быть одинаково понятны как налогоплательщику, так и уполномоченному органу, не должно существовать очевидных двусмысленностей, что повлечет уменьшение налоговых споров.

Чем более упорядочен налоговый процесс, тем эффективнее осуществляется мобилизация налоговых платежей в бюджет, упрощается порядок исполнения налогоплательщиками налоговых обязанностей, повышается прозрачность управленческой деятельности администрирующих налоги органов и увеличивается гласность совершения действий.

В свете сказанного полагаем, что для совершенствования системы налогового администрирования необходимо провести преобразования в следующих направлениях:

– в области совершенствования юридической техники. Следует детально и максимально понятно закрепить в законодательстве как действия лица, исполняющего налоговую обязанность, так и действия лица, занимающегося администрированием налогов. Это приведет к упрощению работы налогоплательщиков, снизит неопределенность некоторых правовых норм и сократит «усмотрение» в их применении. Первое следствие отсутствия вышеуказанных процессуальных действий – коррупция, отсутствие реальной отдачи от принимаемых решений;

– в области процессуальной регламентации. Необходимо упростить систему налоговой отчетности, существенно сократив ее объемы и структурировав ее;

– в области устранения законодательных пробелов. Важно перейти от частных разъяснений налоговых и финансовых органов исполнительной власти по тем или иным вопросам применения налогового законодательства до внесения изменений в соответствующий закон к инструкциям по тем или иным вопросам налогового законодательства. Тем самым сократить нормотворчество судебных органов;

– в области реализации прав и распределения обязанностей. Государственные органы не должны превращаться из органа контролирующего, помогающего исполнению обязанности, в орган карающий и наказывающий. Также стоит исключить возможность переложения обязанностей публичных органов власти на налогоплательщика. Главной целью налогового администрирования должно стать стимулирование положительной активности налогоплательщиков.

Необходимо отметить, что основным итогом совершенствования системы администрирования налогов является не только поступление денежных средств в бюджет, но и внедрение детально регламентированных процессуальных норм, которые могут воспрепятствовать налоговому произволу со стороны власти. Процессуальное законодательство направляет деятельность субъектов, допускает совершение определенных действий в строго определенных рамах.

Мобилизация налогов, вероятно, будет происходить только с ростом правосознания налогоплательщиков, прозрачности бюджетной системы, совпадения интересов налогоплательщиков и общественных интересов. В связи с этим сегодня на первый план выдвигаются вопросы построения в рамках администрирования налогов эффективной модели налогового стимулирования.

Правовое закрепление, использование и применение стимулирующих средств служит доказательством развертывания демократических процессов в обществе, доказательством избавления от «правовых пут», стесняющих правовую активность, развитие свободы личности, повышение ценности права для каждого[1].

Установление и применение правовых стимулов в налоговом праве, в первую очередь, имеет своей целью достижение равновесия между личными и общественными интересами в налоговых правоотношениях. Налоговые стимулы выполняют ряд таких важных функций, как идеологическая, мотивационная, гарантирующая, воспитательная, информационная, а также функция социального контроля.

Применительно к указанным функциям предлагаем следующие меры по оптимизации процесса налогового стимулирования как важного направления администрирования налогов.

[1] См.: *Гущина Н. А.* Содержание обеспечительных средств российского права // Право и политика. 2005. № 2. С.16.

Мотивационная функция налоговых стимулов заключается в воздействии, оказываемом нормативной налоговой информацией на внутренний мир человека: его интересы, потребности, цели, мотивы, волю и т.д.

Являясь мерами информационно-психологического характера, налоговые стимулы должны формировать у налогоплательщика побудительные мотивы правомерного сознательного социально-активного поведения.

Полагаем, что усиление действия мотивационной функции налоговых стимулов возможно в случае признания государством своей обязанности по обеспечению возвратного механизма налогов, выражающегося в форме обеспечения безопасности, обороноспособности, социальной защиты, повышения уровня благосостояния населения.

В настоящее время планируемое и фактическое исполнение налогов отражается в бюджетах различных уровней (федеральном, региональном, местном) и отчетах об их исполнении. Данной меры недостаточно. Необходимо оптимизировать процесс информирования населения о направлениях расходования собранных в виде налогов средств, в том числе посредством демонстрации наглядных результатов их использования. Очевидно, основным инструментом в решении данной задачи будут средства массовой информации.

Мотивационная функция будет реализована только в случае воспитания у налогоплательщиков ответственности за финансирование общественных благ. К тому же, ощущая на себе бремя такой ответственности, налогоплательщик скорее будет искать легальные способы снижения налоговой нагрузки, чем уклоняться от уплаты налогов.

Реализация *информационной функции* налоговых стимулов, по нашему мнению, также должна преследовать цель повышения открытости сведений для заинтересованных лиц (в частности, сведений о позитивных результатах применения тех или иных налоговых стимулов).

Воспитательная функция правового стимула также требует преобразований. Она выступает средством усвоения норм права, закрепляющего различные моральные ценности общества в виде системы принципов и норм.

Воспитывающее воздействие правовых стимулов проявляется как через отдельные механизмы (запреты, дозволения, поощрения, убеждения), так и посредством использования комплекса данных институтов. При этом стоит признать, что поощрение более эффективно, нежели применение санкций за не одобряемое государством поведение, поскольку следствием последних является снижение социальной активности.

Не вызывает сомнения, что поощрение является своеобразной благодарностью за совершенные одобряемые и важные для государства действия. Использование данного стимула имеет еще одну не столь явную, но наиболее значимую цель – стимулирование, суть которой – в формировании дальнейшего позитивного заслуженного поведения как поощряемого, так и других лиц на совершение подобных действий. «Поощрение спо-

собно подтолкнуть на совершение одобряемого поступка неограниченное число лиц либо на повторение поощряемым поступка»[2].

По мнению Ю. В. Голика, «поощрение способно служить самостоятельной гарантией порядка, стабильности и эффективности и... если поощрение заменить принуждением, то эффект может получиться обратным»[3].

Сказанное свидетельствует о необходимости закрепления понятия «налоговое поощрение» как на теоретическом, так и на законодательном уровнях, что несомненно усилит эффект данного налогового стимула и повлияет на реализацию налогоплательщиками налоговых обязательств.

Предлагаем следующее определение налогового поощрения – это стимулирующая мера материального характера, применяемая государством в случае совершения налогоплательщиком определенных действий или одобряемой и поддерживаемой государством деятельности, в развитии которых заинтересовано общество.

Одновременно обоснованным, на наш взгляд, будет упразднение налоговых льгот, закрепленных нормами действующего законодательства, в отношении субъектов хозяйствования, не предпринимающих мер к повышению инновационности своей деятельности вопреки проводимой государством финансовой политики.

Гарантирующая функция налоговых стимулов позволяет «наполнить реальным содержанием провозглашенные российским законодательством права человека и гражданина, соотнести их с той системой благ и теми процессами, которые происходят в современном обществе, являясь одним из средств механизма их реализации, претворения в жизнь»[4].

Так, конституционно закрепленное право на труд граждан Российской Федерации реализуется такой категорией, как инвалиды, посредством предоставления налоговой льготы предприятиям-работодателям в порядке норм ст. 239 Налогового кодекса РФ[5].

В соответствии с нормами ст. 219 Налогового кодекса реализуются налоговые поощрения в виде изъятия из налогооблагаемой базы доходов налогоплательщиков, перечисляемых на благотворительные цели организациям образования, культуры, здравоохранения, спорта, а также религиозным организациям[6].

Таким образом, следует признать данную функцию действенной в современных условиях.

Вместе с тем заметим, что провозглашенный нормами законодательства такой налоговый стимул, как инвестиционный налоговый кредит,

[2] *Голик Ю. В.* Позитивные стимулы в уголовном праве : (понятие, содержание, перспективы) : автореф. дис. … д-ра юрид. наук. М., 1994. С. 16.

[3] Там же. С. 18.

[4] *Морозова И. С.* Льготы в российском праве : (вопросы теории и практики) : дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2002. С. 50.

[5] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) // Собр. законодательства Рос. Федерации 2000. № 32. Ст. 3340.

[6] Там же.

имеющий своей целью помочь налогоплательщику в осуществлении инвестиционной деятельности, сегодня не гарантирован государством.

За последние десять лет в стране не было выдано ни одного рубля инвестиционного налогового кредита. Причины неразвитости механизма инвестиционного налогового кредитования видятся, прежде всего, в невыгодных условиях его предоставления. Для устранения этих проблем нужно значительно расширить сроки и облегчить условия кредитования, превратив данную форму льготы в реально действующий стимул инвестиций.

Расширить возможности получения инвестиционного налогового кредита также возможно за счет включения в сумму кредита кроме налога на прибыль и других региональных налогов до 50 процентов налоговых сумм, уплачиваемых предприятием, при условии использования налогового кредита для освоения инновационных технологий реального производства.

Предоставление государством налоговых стимулов должно иметь твердые гарантии достижения требуемого результата, что возможно только посредством продуманных, взвешенных шагов по внесению последовательных изменений в налоговое законодательство.

Функция социального контроля является одной из основополагающих для налоговых стимулов. В рамках этой функции налоговые стимулы играют роль косвенных регуляторов поведения индивидов, включающих в себя разнообразные формы воздействия на нежелательные для государства проявления человеческой деятельности.

На наш взгляд, вектор реализации данной функции в современных условиях должен быть направлен на сферу незаконного снижения налогового бремени посредством уклонения от уплаты и обхода налогов.

При описании моделей поведения налогоплательщиков по отношению к уплате налогов принято выделять:

– стандартный метод уплаты налогов в установленном законом порядке;

– оптимизацию налогов;

– обход налогов;

– уклонение от уплаты налогов[7].

В силу наличия у последних криминогенной составляющей такие модели поведения, как обход налогов и уклонение от уплаты налогов, являются не желательными для государства, поскольку происходит недофинансирование бюджетов в результате противоправных действий налогоплательщиков.

Представляется, что инструментами воздействия на подобное не желательное для государства поведение налогоплательщика может стать снижение налоговых ставок по отдельным налогам с одновременным увеличением количества дополнительных льгот.

[7] См.: *Карп М. В.* Налоговый менеджмент в специальных налоговых режимах : дис. ... д-ра экон. наук. М., 2004. С. 19.

Авторами предлагается расширить имеющийся перечень налоговых льгот, в том числе осуществить возврат действовавшей до 2002 г. инвестиционной льготы по налогу на прибыль (снижение налога на прибыль в размере инвестиций, но не более 50 процентов от суммы налога, причем для отдельных отраслей промышленности размер льготы может достигать 100 процентов); отказаться от унификации ставок НДС, проводить дифференциацию категорий налогоплательщиков и снижать НДС до 10–12 процентов в депрессивных, отстающих отраслях при условии заключения инвестиционного соглашения с налоговыми органами; освобождать от налогов на прибыль и на имущество вновь созданные предприятия в определенных, с точки зрения приоритетности развития, отраслях на 2–3 года при условии отнесения прибыли на развитие производства (так называемые налоговые каникулы).

Процесс правового регулирования налоговых стимулов должен быть подвижным – вводимые или упраздняемые налоговые стимулы должны соответствовать изменениям политической и экономической ситуации в государстве. Данные изменения невозможны без разработки методики определения эффективности налоговых льгот. Отдельными авторами-экономистами предлагаются различные критерии эффективности той или иной налоговой льготы[8], единой методики оценки не существует.

Представляется, что такая методика должна быть разработана на уровне Правительства Российской Федерации и базироваться на оценке прямых потерь бюджета от вводимых льгот и получаемого косвенного эффекта – прироста инвестиций в развитие той или иной отрасли экономики.

На наш взгляд, указанные предложения относительно направлений совершенствования эффективной модели налогового стимулирования являются первым шагом к законотворческой процедуре; вопрос на будущее состоит в том, какова окажется реальность.

Вместе с тем наряду с правовыми способами воздействия на общественные отношения существуют неюридические способы – идеологические, психологические, духовное воздействие, также играющие немаловажную роль в поведении людей в обществе. Было бы заманчиво только в рамках юридической науки решить все вопросы, связанные с администрированием налогов, но, к сожалению, данная проблема имеет комплексный характер, затрагивает различные стороны человеческой деятельности, а потому можно говорить лишь о наиболее эффективном в данном случае использовании методов юридической науки для решения задачи повышения эффективности экономики посредством налогового администрирования.

[8] См.: *Федоров А. Н.* Налоговое администрирование и стимулирование инвестиционной активности крупнейших налогоплательщиков : дис. ... канд. экон. наук. Н. Новгород, 2010. С. 98–105.

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ И ОСВОБОЖДЕНИЙ В ПОЛЬШЕ

ECONOMIC ASPECTS OF TAX RELIEFS AND TAX EXEMPTIONS IN POLAND

В. Гжескевич

кандидат экономических наук, преподаватель

Инновационная высшая школа, г. Седльце (Польша)

В налоговой системе Польши существенным элементом конструкции налога являются налоговые льготы и освобождения, которые считаются налоговой привилегией и стимулом для выполнения, в частности, функций экономического и социального характера. Эти элементы тесно связаны с остальными элементами налога и дают определенную целостную картину отдельного налога.
В статье автор обсуждает понятия налоговых льгот и освобождений, их виды и выполняемые функции. Статья является попыткой представления налоговых льгот и освобождений в определении преференций, понимаемых как уменьшение налогового бремени в пользу бенефициара преференции, и экономических последствий их применения для бюджета государства, понимаемых как «расходы по налогам».

Important elements of tax structure in the Polish tax system are tax reliefs and tax exemptions treated as tax privileges which are a trigger to realise, in particular, economic and social functions. These elements are clearly connected with other elements of tax and provide us with a particular holistic picture of a given tax.
In the study the author elaborates on the concept of tax reliefs and tax exemptions, their types and roles played by them. The article constitutes a trial to present tax reliefs and tax exemptions as a form of preferential tax treatment understood as lowering tax burden for a preferential tax treatment beneficiary and economic results of their application for the Budget understood as «tax expenses».

В польской налоговой системе основной составляющей государственной дани является налог. Определение понятия налога, действующее в польском законодательстве, содержится в ст. 6 Закона «Положение о налогах»[1]: «Налогом являются публично-правовые, безвозмездные, обязательные и безвозвратные денежные взносы в бюджет государства, воеводства, повята или гмины, вытекающие из налогового закона». У экономистов можно встретить более широкое определение этого понятия. По их мнению, налог – это денежное, безвозмездное, обязательное, безвозвратное, общее, одностороннее взыскание, наложенное государством

[1] См.: Положение о налогах : закон от 29 августа 1997 г. (в Законе от 2005 г. № 8 ч. 60 с позд. изм.).

© Гжескевич В., 2012

или иным публично-правовым субъектом согласно действующим законоположениям[2]. Налоги различаются между собой во многих отношениях. В частности, они отличаются, формой взимания, размером, частотой и периодичностью уплаты. Однако можно выделить общие элементы конструкции в каждом налоге.

Элементы конструкции налога можно разделить на две группы[3], в рамках которых можно выделить необходимые (основные) элементы налога: субъект, предмет, основание и налоговые ставки, налоговая шкала и дополнительные, факультативные элементы конструкции налога, которые могут присутствовать, но не обязательно – это предметные освобождения от налогов и налоговые льготы предметного и субъектного характера. Правилом является то, что освобождения и льготы встречаются, в основном, в каждом налоге. Нормативные элементы конструкции налогов создают материальное, налоговое право в прямом смысле слова (*sensu stricto*) и содержатся в так называемых налоговых законах, законах об отдельных налогах. Материальное, налоговое право *sensu legro* – это общие положения о налоговых обязательствах, содержащиеся в основном законе – «Положении о налогах». Льготы и освобождения от налогов представляют собой, как известно, отклонение от конституционного принципа равенства прав и обязательств индивидумов.

Анализ построения, функций и характера льгот и освобождений от налога приводит к выводу о том, что, с точки зрения конструкции налога, они являются формой сокращения одного или нескольких элементов налога или суммы налога, а не независимым от других элементом[4].

Основным элементом правовой конструкции налога, однако, является налоговая ставка. Она выражает отношение между суммой налогового обременения и размером налоговой базы[5].

1. Льготы и освобождения от налогов как проявление налоговых преференций

Налоговая система Польши так же, как и большинство налоговых систем в мире, предусматривает ряд налоговых преференций, целью которых является стимулирование инициативы налогоплательщиков, поддержка определенных видов деятельности и отдельных секторов экономики или развитие налоговой системы. Налоговые преференции в правовом смысле приобретают разные формы – чаще всего – это отчисления, освобождения, сниженные ставки, а также прекращение взимания

[2] См.: *Owsiak S.* Finanse publiczne. Teoria i praktyka // WN PWN. Warszawa, 2005. S. 154–155 ; *Komar A.* Finanse publiczne // PWE. Warszawa, 1994. S. 105.

[3] См.: *Modzelewski W.* (red). Wstęp. do nauki polskiego prawa podatkowego. Zeszyt 174. Wyd. Instytut Studiów Podatkowych. Warszawa, 2007. S. 68.

[4] См. подробнее: *Nikiel W.* Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku. Dom Wydawniczy ABC. Warszawa, 2002. S. 19 in.

[5] См.: *Mastalski R.* Prawo podatkowe. Wydawnictwo C. H. BECK. Warszawa, 2011. S. 48.

налога или совместное налогообложение доходов налогоплательщиков. Их общим признаком является тот факт, что они приводят к снижению налоговых обязательств и тем самым к снижению потенциальных бюджетных поступлений в центральный бюджет или в бюджеты единиц административно-территориального самоуправления. Это означает, что данные преференции имеют собственную ценность. Выражаются они в размере утраченных бюджетом доходов. Налоговые преференции *de facto* являются субститутом бюджетных расходов и в определенных условиях представляют собой альтернативу для прямых трансфертов из государственного бюджета либо бюждета гмины. Как форму расходов (англ. *tax expenditures*), осуществляемую «черным ходом», налоговые преференции трудно совместить с основными правилами бюджетирования. По сути дела они финансируются посредством налоговой системы, однако в противовес бюджетным расходам не подвергаются столь же четкому анализу и контролю. В свою очередь, такие налоговые правила называют расходами в виде налогов, поскольку они являются субститутами прямых расходов государства или дотаций. Считается, что правовые регулирования, касающиеся налоговых льгот, являются проявлением эрозии налоговой базы[6].

Составление рапортов о налоговых префенциях имеет давнюю традицию в странах ОЭСР (OECD). Первые рапорты появились в 1960-х гг. в Германии и США. В настоящее время это стало постоянной практикой в большинстве стран ОЭСР. В Польше обязанность составления указанного типа рапорта не вытекает из положений законов и подобная практика до сих пор не сформировалась.

Каждое отступление от принятого в данных условиях налогового стандарта признается налоговой преференцией. Такое отступление приводит к непосредственному уменьшению налогового бремени бенефициара преференции. «Сэкономленный» налог по идее должен побудить бенефициара преференции к ожидаемому государством поведению. Таким образом, определенные решения налоговой системы отдают предпочтение отдельным группам налогоплательщиков (например, родителям, фермерам, предпринимателям), сектору экономики (строительству, сельскому хозяйству) или деятельности (например, инвестициям, инновационности, экономности). Налоговые преференции несут в себе следствие в виде снижения бюджетных поступлений. В бюджет государства (гмины) поступает меньше средств по сравнению с тем, если бы не было данной преференции. В этом смысле они представляют собой налоговые расходы (англ. *tax expenditures,* фр. *dépenses fiscales*). Налоговые преференции, понимаемые как специфические расходы государства, находятся, прежде всего, в противоречии с принципом единства бюджета[7].

[6] См.: *Acocella N.* Zasady polityki gospodarczej. Wydawnictwo Naukowe PWN. Warszawa, 2002. S. 393.

[7] Best practice guidelines – off budżet and tax expenditures. Public Governance Committee. OECD, 2004 [GOV/PGC/SBO(2004)6]. S. 3–4.

Бюджетные расходы представляются в одном документе, по которму проводятся бюджетные прения, между тем как налоговые преференции разбросаны по разным налоговым законам, они нередко скрыты и их трудно заметить. Налоговые преференции представляют собой альтернативу для непосредственных бюджетных трансфертов. Разница, по сути, сводится к тому, что расходование средств из бюджета государства охватывает две стадии: получение денег и их расходование – в случае налоговых преференций приход (доход) тут же потребляется в виде расходов. В отличие от непосредственных трансфертов не всегда, однако, известна сумма налоговых преференций (сумма утраченного бюджетом дохода).

Для того чтобы различить обе формы расходования публичных денежных средств, были выделены определенные особенности, которые позволяют разграничить и провести сравнительную оценку налоговых преференций и непосредственных бюджетных расходов. Это, в частности, легкий доступ для потенциальных бенефициаров, стоимость административных расходов, возможные злоупотребления в использовании средств, эластичность их расходования, прозрачность и ответственность в расходовании средств, контроль за их расходованием, эффективность расходов и справедливость их перераспределения[8]. Принимая во внимание указанное выше, нельзя предугадать преимущества одной формы расходов над другой, оценить, какую форму расходования публичных средств применить для достижения предполагаемой цели.

В Польше нет одобряемого всеми точного определения понятия налоговой преференции. В «Положении о налогах» понятие налоговой льготы представлено как предусмотренное в положениях налогового права освобождение, отчисление, снижение или уменьшение, применение которых вызывает снижение основания налогообложения или размера налога[9]. Данное определение, хотя и отражает сущность налоговой преференции, но оно недостаточно для целей настоящего исследования.

Министерством финансов для потребностей составленного Рапорта «Налоговые преференции в Польше»[10] было принято предлагаемое ОЭСР определение налоговой преференции, согласно которому налоговой преференцией является *трансферт, осуществляемый за счет бюджетных средств путем уменьшения размера налоговой обязанности в соответствии с требованиями принятого налогового стандарта.* При

[8] Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation / *Luiz Villela, Andrea Lemgruber, Michael Jorratthe.* Inter-american Development Bank, 2010. S. 12 [на основе: *Toman R., Rodriguez J.* and *Marshall C.* S. Las excepciones tributaries como herramienta de politica publica // Estudios Publicos. № 102].

[9] За исключением уменьшения размера причитающегося налога, на сумму налога, исчисленного в налоге НДС, в понимании положений о налоге на добавленную стоимость на товары и услуги и других отчислений, являющихся элементом конструкции данного налога.

[10] Ministerstwo Finansów. Raport. Preferencje podatkowe w Polsce. № 2(2010). Warszawa, 2011.

этом кажется, что дополнительным условием признания данного определения налоговой преференцией должны быть его абстрактность и общий характер, т.е. применимость к неопределенному числу налогоплательщиков. Такому условию отвечают преференции (освобождения, вычитания и т. п.), вытекающие из налоговых законов, либо прекращение взимания налога путем распоряжения, выданного Министерством финансов на основании положений ст. 22 «Положения о налогах». В связи с противопоставлением налоговой преференции налоговому стандарту ключевым элементом процесса идентификации данной преференции было признано определение налогового стандарта.

Определение налогового стандарта по-прежнему является исходной точкой в дискуссии о том, является ли определенное решение налоговой преференцией или же представляет собой имманентную (естественную) особенность налоговой системы. Среди государств ОЭСР нет единого образца, который был бы одобрен всеми. Каждое из них для своих потребностей определяет налоговый стандарт самостоятельно. Четко определить налоговый стандарт – нелегкая задача. По-прежнему остается открытым вопрос о форме налогового стандарта в части того, на самом ли деле данное решение является имманентной особенностью налогообложения данным налогом или же оно представляет собой привилегию для определенной группы налогоплательщиков, деятельности, сектора экономики и т.п.

Исходя из Рапорта, «определение налогового стандарта, по сути дела, заключает в себе некоторые элементы субъективности. Этот факт ни в коем случае не дисквалифицирует, однако, необходимости его определения – и, как уже было выше указано, он является необходимым инструментом (точкой соотнесения) при идентифицировании налоговых преференций». Определение налогового стандарта требовало указания на самые главные налоговые принципы и те решения налоговой системы, которые в юридическом смысле представляют собой налоговую льготу, но на практике являются элементом налогового стандарта (налоговой преференцией не признаются).

Общей для всей налоговой системы была признана концепция всеобщности[11], полноты и равенства налогообложения, которые на практике предписывают каждой единице, подлежащей предметному налогу, уплатить налог от каждого предмета (события), подлежащего предметной сфере данного налога, причем ко всем субъектам, характеризующимся данным существенным свойством, следует в равной степени относиться одинаково и, следовательно, без как дискриминационного, так и оказывающего предпочтение дифференцирования[12].

[11] Ср. ст. 84 Конституции Республики Польша: «Каждый обязан нести бремя и публичные повинности, в том числе налоги, предусмотренные законом».

[12] Ср. Постановление Конституционного трибунала от 11 апреля 1994 г. (К 10/39).

Налоговым стандартом были признаны предусмотренные в налоговых законах[13] такие исключения, как уточнение объема предметного и субъектного налогообложения (например, исключение из предметной сферы подоходного налога от физических лиц доходов, полученных в виде наследства и дарственной, поскольку они подлежат налогообложению отдельным налогом). Некоторые, однако, исключения не будут элементом налогового стандарта – например, исключение доходов, полученных от сельскохозяйственной деятельности при учете факта, что они не обложены другим подоходным налогом. Налоговым стандартом приняты основные налоговые ставки отдельных налогов (налоговая шкала в налоге на доходы физических лиц (НДФЛ) (польск. PIT – от англ. *personal income tax*), линейное налогообложение, или основная ставка налога на добавленную стоимость на товары, работы и услуги (НДС) (польск. VAT – от англ. *value addes tax)*, правила и нормы налоговой амортизации, возможность отчисления обязательных платежей и другие решения (например, освобождения), вытекающие из международных договоров, а также облигаторные для государств – членов Европейского союза правила, установленные законодательством Европейского сообщества. При этом невозможно установить единый налоговый стандарт для всех налогов. Поскольку указанные выше принципы можно принять по отношению к каждому налогу, то специфика отдельных налогов влечет за собой необходимость принятия дополнительных условий, хотя бы по отношению к согласованным налогам, конструкция которых вытекает из законодательства Европейского сообщества и оставляет странам-членам возможность незначительно влиять на его окончательную форму. Это означает, что по отношению к подоходным, потребительским и имущественным налогам необходимо отдельно определить (уточнить) налоговый стандарт.

Итак, налоговым стандартом в подоходных налогах была принята такая система налогообложения доходов, которая учитывает следующие принципы:

• всеобщность налогообложения – налогообложение дохода каждого субъекта, невзирая на сферу, объем и форму его деятельности;

• полнота налогообложения – налогообложение каждого прихода/дохода, невзирая на источник дохода, категорию плательщика или назначение дохода;

• налогообложение действительного дохода – налогообложение дохода, который может быть предназначен на еду или увеличение имущества;

• налогообложение лица – налогообложение исключительно лица/субъекта, который получает доход без возможности соединения данного дохода с другими субъектами;

[13] Понятие налогового закона было определено в п. 1 ст. 3 Положения о налогах, согласно которому это законы, касающиеся налогов, сборов и неналоговых бюджетных платежей, определяющих субъект, предмет налогообложения, возникновение налоговой обязанности, основу налогообложения, налоговые ставки и регулирующие права и обязанности налоговых органов, налогоплательщиков, плательщиков и инкассаторов, а также их законных преемников и третьих лиц.

• годовой расчет налога (налогообложения);

• налогообложение субъекта по данной ставке подоходного налога с физических лиц и подоходного налога с юридических лиц или прогрессивной налоговой шкалы в подоходном налоге с физических лиц.

Все налоговые решения, которые удовлетворяют определенные выше условия, должны быть признаны налоговым стандартом и служить точкой соотнесения для идентификации налоговых преференций. Это будет касаться расходов, связанных с извлечением доходов, с учетом, однако, определенных исключений, касающихся заранее обусловленных издержек, связанных с получением доходов. Налоговым стандартом являются также любые решения, предотвращающие двойное налогообложение, т.е. освобождение дивидендов или применение методов, вытекающих из договоров об избежании двойного налогообложения. Учитывая факт, что основанием для налогообложения является действительный доход, налоговым стандартом являются также все освобождения, применяемые по отношению к возвращению предварительно понесенных расходов, вложения, долевые участия, доплаты и т.п. Для потребностей данного Рапорта элементами налогового стандарта были также приняты:

• субъектные освобождения, предусмотренные для органов Государственного казначейства, бюджетных единиц, единиц территориального самоуправления, целевых фондов и отдельных государственных юридических лиц – в связи с тождественностью делающего трансферты и бенефициара налоговых привилегий;

• субъектное освобождение, предусмотренное для Польского Национального Банка, в связи с обязанностью перечисления части прибыли в бюджет государства;

• амортизация основных средств, а также нематериальных и юридических ценностей по установленным ставкам – в связи с необходимостью приспособления размера налогообложения к действительному времени использования (расходования) этих средств;

• упрощенные формы налогообложения (например, налоговая карта), где сумма налога устанавливается на основании определенных коэффициентов, а не действительного дохода – учитывая факт, что применение этих форм налогообложения действует, прежде всего, ввиду их несложной формы и небольших затрат по их обслуживанию, что неравнозначно уменьшению налогового бремени;

• вещественное обеспечение и денежные эквиваленты, получаемые работниками от работодателя на основании трудового законодательства – учитывая факт, что работодателя к выдаче данных обеспечений обязывают нормы закона, и, кроме того, эти обеспечения служат, в основном, созданию работнику основных условий для выполнения работы (например, защитная одежда, эквивалент за использование на работе собственных инструментов).

В польской налоговой системе были идентифицированы 489 налоговых преференций[14]. В 2010 г. по сравнению с 2009 г. это количество выросло незначительно в связи с появлением новых наименований, отражающих прекращение взимания подоходного налога с физических и юридических лиц (например, прекращение взимания подоходного налога с физических лиц на полученные налогоплательщиками обеспечения, связанные с их участием в безвозмездных подготовительных курсах по паллиативной помощи для сотрудников хосписов, организованных неправительственными организациями или органами профессионального самоуправления врачей и т.п. Сниженные ставки НДС на разного рода товары и услуги – 195 преференций. В подоходных налогах было выделено 205 преференций, большинство из них касается подоходного налога с физических лиц (145). Среди государственных налогов меньше всего преференций установлено в акцизном налоге (16). В местных налогах идентифицировано более 70 преференций. Общая сумма налоговых преференций, стоимость которых была определена, в 2010 г. равнялась 73,8 млрд злотых (PLN), что составляет 5,2 % ВВП. Несмотря на то, что в налоговой системе вообще не произошли существенные налоговые изменения, влекущие за собой появление новых налоговых преференций, общая сумма преференций в сравнении с 2009 г. выросла на 7,9 млрд злотых, т.е. на 12,0 %. Стоимость преференций выросла во всех налогах, однако самый большой рост (29,7 %) произошел в подоходном налоге с юридических лиц (на 2,3 млрд злотых). В подоходном налоге с физических лиц рост составил 15,8 %, т.е. 2,5 млрд злотых.

2. Предпосылки применения льгот и налогового освобождения

Основные четыре элемента построения налога в практике государств подлежат корректированию с целью дифференцирования субъектов и предметов, модифицирования в зависимости от определенной политики в рамках общеустановленных норм и размера налогообложения. Нормой в большинстве государств является введение в конструкцию налога разных форм льгот и повышений, применяемых в разных субъектных и предметных областях. В отдельных законодательствах существуют разные мотивы применения льгот или повышений. Ими являются льготы социального характера, льготы экономического характера, оказывающие значительное влияние на развитие предприимчивости или инновационности, предпочитающие экспорт или определенную область национальной экономики. Правовые нормы могут определять, используя «генеральные клаузулы» или неопределенные понятия, например, важный общественный интерес, важные социально-экономические причины, материальную и экономическую ситуацию налогоплательщика, отдельные ситуации, возникновение которых у стороны налогоплательщика дает

[14] Министерство финансов. Рапорт. Налоговые преференции в Польше. № 2(2010). Варшава, 2011.

органу администрации право на применение льгот или освобождений. Понятие публичного интереса нашло отражение в достаточно богатой, внесудебной, административной практике. В судебной практике Конституционного трибунала, наряду с категорией «публичного интереса», встречаются понятия близкого, находящегося в тесной связи (хотя не тождественного) значения: «общий интерес»[15], «общественный интерес»[16], «интерес государственной казны»[17], а также «государственный интерес»[18] и «интерес единиц территориального самоуправления»[19]. Наряду с этим встречаем и «интересы отдельных лиц»[20].

Налогоплательщик в ситуации системных льгот получает права пользоваться ими согласно закону, которые определяют фактическую или юридическую ситуацию, сужающую сферу субъектного или предметного налого-правового фактического состояния. В случае льгот по усмотрению их применение происходит в ситуации, когда установленное в результате налогового производства и связанное с данным субъектом фактическое состояние дает органу право на применение определенных средств в виде льгот или налоговых освобождений[21].

Льготы и налоговые освобождения представляют собой существенный элемент внефискальной функции налогов. В рамках так называемой «теории фильтра» целью налогов является корректировка доходов, их «профильтрование». Это способ справиться со стихийными явлениями в экономике. В данный подход вписываются льготы и налоговые освобождения, являющиеся существенным элементом части налоговой системы[22].

3. Функция льгот и налоговых освобождений

Льготы и освобождения являются несамостоятельными элементами конструкции налога, которые остаются в тесной связи с основными элементами. По отношению к последним они являются вторичными. В связи с их юридическим характером и функцией, а также местом в конструкции налога они являются необходимыми для существования данно-

[15] См.: Постановление Конституционного трибунала от 13 июня 1994 г. (W 3/94). OTK 1994. Nr 1. Poz. 26.

[16] См.: Постановление Конституционного трибунала от 5 ноября 1986 г. (U 5/86). OTK 1986. Nr 1. Poz. 1.

[17] См.: Постановление Конституционного трибунала от 1 февраля 1994 г. (W 12/92). OTK 1994. Nr 1. Poz. 16.

[18] См.: Постановление Конституционного трибунала от 13 июня 1994 г. (W 3/94). OTK 1994. Nr 1. Poz. 26.

[19] См.: Постановление Конституционного трибунала от 1 февраля 1994 г. (W 12/92). OTK 1994. Nr 1. Poz. 16.

[20] См.: Решение Конституционного трибунала от 16 февраля 1999 г. (SK 11/98). OTK 1999. Nr 2. Poz. 22.

[21] *Mastalski R.* Op. cit. S. 48.

[22] В свою очередь, по мнению сторонников неолиберальной теории, налоги должны быть невысокими и одинаковыми для всех налогоплательщиков.

го налога. Характер целей и функций, предусмотренных законодателем и фактически реализованных, позволяет выделить существенные виды льгот и освобождений – экономические, социальные и др. Льготы и налоговые освобождения следует считать своего рода привилегиями, которые являются импульсом для привлечения капитала, регулирования спроса и предложения, развития экономически отсталых регионов, популяризации занятости, а также инструментом уменьшения разрыва между доходами. Среди чаще всего указываемых функций, которые должны выполнять льготы и налоговые освобождения, называют экономическую функцию, например: поддержку инвестиционной деятельности, поддержку ожидаемой экономической деятельности, корректировку размера налога в связи с обстоятельствами, ослабляющими платежные способности налогоплательщика, характер осуществляемой деятельности, а также социальные функции, например: характер деятельности, осуществляемой налогоплательщиком, просемейная политика, охрана инвалидов, повышение профессиональных квалификаций налогоплательщика. В последние годы у вводимых льгот в налоговых системах стран Западной Европы появляется новая цель. Это рост налоговой базы в наступающих годах. Государство готово отказаться от части доходов в виде прямых налогов с условием, что доходы, охваченные льготой, будут сбережены или инвестированы должным образом[23].

4. Суть льготы и налогового освобождения в доктрине налогового права

Льготы и освобождения являются существенным элементом конструкции налога, носят генеральный характер и содержатся в положениях, регулирующих конкретный налог. Налоговые льготы относятся к основанию налогообложения или суммы налогового платежа. Они исключают из налогообложения определенных субъектов или сужают его субъектную сферу. Налоговые льготы, скорее всего, заключаются в уменьшении базы налогообложения, налоговой ставки или суммы налога. Они касаются не непосредственно субъекта или предмета налогообложения, а других элементов конструкции налога. Они могут, однако, иметь связь с субъектом или предметом налогообложения. Характерной особенностью предоставления льгот является их сложная юридическая конструкция, что относится к порядку пользования льготой, например, по заявлению налогоплательщика или по решению налогового органа к определению срока ее использования.

Согласно п. 6 ст. 3 «Положения о налогах», под налоговыми льготами, как уже говорилось, понимаются предусмотренные в налоговом праве освобождения, отсчисления, снижения или уменьшения, применение которых влечет за собой снижение основания налогообложения или суммы налога, за исключением снижения суммы причитающегося налога на

[23] *Ostaszewski J.* (red. n.). Finanse publiczne. Difin. Warszawa, 2008. S. 120.

сумму начисленного налога, в понимании положений о налоге на товары и услуги и других отчислений, являющихся элементом конструкции этого налога. Мы можем выделить предметные льготы, которые принадлежат каждому субъекту после выполнения определенных функциональных или формальных предпосылок, а также субъектные льготы, признание которых зависит от субъектных особенностей.

Налоговые освобождения будут относиться к указанию законодателем определенных фактических юридических состояний или налогоплательщиков, которые безоговорочно освобождены от уплаты налога. Налоговые освобождения в принципе касаются субъекта (налогоплательщика) или предмета налогообложения (оборота, дохода, имущества) и заключаются в исключении определенной категории субъектов из предметной сферы данного налога или находятся в связи с исключением определенных категорий фактических или юридических состояний предмета данного налога. Освобождения субъектного характера могут быть введены исключительно путем, предусмотренным законом[24]. Они чаще всего связаны с личной и экономической ситуацией налогоплательщика. В свою очередь, предметные освобождения являются проявлением определенной экономической преференции государства и предотвращают двойное налогообложение. Льгота понимается как снижение или уменьшение размера налогового бремени. Разница между освобождением и льготой заключается в том, что освобождение является окончательным (конечным) исключением определенной категории субъектов или предметов из налогообложения, а устанавливая льготу, законодатель не отказывается от налогообложения, но имеет цель лишь исключительно сократить налоговое бремя (уменьшение размера уплачиваемого налога)[25]. Льготы могут выражаться также в освобождениях на основании установленного минимума, свободного от налогообложения. Налоговый минимум в юридических решениях может приобретать разную форму. Это может быть отчисление определенной суммы от основания налогообложений. В случае прогрессивных ставок это может быть ставка 0 %, применяемая в первой группе основания налогообложения и обозначающая исключение из объектов налогообложения суммы, содержавшейся в этой группе.

Элементы налоговых конструкций путем их соответствующего соединения, манипуляции отдельными элементами и разные конструкции могут вести к разнообразным результатам. Вместо явной (открытой) налоговой прогрессии, устанавливаемой путем увеличения ставок, применяется неявная (скрытая) прогрессия, с достижением того же результата путем увеличения налога без изменения шкалы налогообложения, путем соответствующего увеличения (или уменьшения) основания налогообложения, например, начисления определенных доходов, сокращения

[24] Статья 217 Закона от 2 апреля 1997 г. Конституции Республики Польша (в Законе № 78. Ст. 483 с позд. изм.).

[25] *Dzwonkowski H.* Prawo podatkowe. Wydawnictwo C. H. BECK. Warszawa, 2012. S. 9.

каталога расходов, подлежащих вычету, применения специальных расчетов и коэффициентов пересчета[26]. Отчисления с основания налогообложения являются характерным элементом конструкции подоходного налога с юридических лиц[27] и подоходного налога с физических лиц[28] и носят характер налоговых льгот. Объем льгот, однако, является большим при налогообложении доходов физических лиц, ввиду применения льгот личного характера.

В конструкции налога можно выделить также элементы преференциального характера по отношению к налогоплательщику, которыми являются исключения из налогообложения. Они отражают отсутствие заинтересованности законодателя включить в данный период в сферу налоговых обременений этим налогом определенные фактические и юридические состояния. Сущность налогового освобождения зависит от воли законодателя отнестись по определенным причинам исключительным образом, например, к самой личности налогоплательщика или предназначению либо способу использования предмета налогообложения.

5. Прекращение взимания налога и погашение налоговой задолженности

В польском налоговым праве существует также институт прекращения взимания налога, который следует рассматривать в контексте широко понимаемых льгот и освобождений, так как он приводит к тому же результату, что и типичная льгота или освобождение от налога. Налоговый орган прекращает взимание причитающегося налога. Срок платежа является границей между применением прекращения взимания и аннулированием налоговых задолженностей. После истечения срока платежа налог становится налоговой задолженностью и прекращение его взимания является невозможным.

Только министр, компетентный в вопросах публичных финансов, на основании § 1 ст. 22 «Положения о налогах» имеет полномочия на прекращение взимания налогов и освобождение некоторых групп налогоплательщиков от взимания налогов. Они могут быть реализованы только в виде нормативного акта – распоряжения. Налоговые органы уже в принципе не имеют прав к применению этих льгот путем административного решения. Распоряжение министра должно соответствовать всем требованиям этого акта, предусмотренным ст. 92 Конституции Республики Польша. Это, прежде всего, не может быть индивидуализированный акт, адресованный к конкретно обозначенному налогоплательщику. В ст. 22

[26] *Gajl N.* Teorie podatkowe w świecie. Wydawnictwo Naukowe PWN. Warszawa, 1992. S. 186 in.

[27] Статья 18 Закона от 15 февраля 1992 г. о подоходном налоге с юридических лиц (в Законе от 2011 г. № 74. Ст. 397 с позд. изм.).

[28] Статья Закона от 26 июля 1992 г. о подоходном налоге с физических лиц (в Законе от 2010 г. № 51. Ст. 3017 с позд. изм.).

«Положения о налогах» употребляются редко встречаемые в налоговом праве неопределенные понятия, такие, как важный интерес налогоплательщика или угроза его существования. Этот факт предоставляет большую свободу налоговому органу по применению данной формы налоговых преференций. Контроль со стороны суда – учитывая характер налоговых решений по усмотрению – ограничивается лишь оценкой фактических предпосылок, связанных с ситуацией налогоплательщика, детерминирующей применение данной формы налоговой привилегии, которой является освобождение плательщика от взимания налога или авансовый взнос налога. Прекращение взимания налога по индивидуальному делу является возможным по отношению к сельскохозяйственному налогу в случае возникновения стихийных бедствий, которые нанесли существенный ущерб зданиям, урожаю сельскохозяйственных культур, живому или мертвому инвентарю, либо насаждениям[29].

Аннулирование налоговой задолженности является одним из неэффективных способов погашения налогового обязательства. Оно может быть применено исключительно к налоговым задолженностям. Экономические последствия аннулирования аналогичны таковым в случае прекращения взимания или отказа публичного кредитора от получения налогового платежа уже после истечения срока платежа. Юридические регулирования допускают применение аннулирования исключительно по индивидуальным делам – как по заявлению налогоплательщика, так и путем административного решения.

6. Льготы по уплате налоговых обязательств

Налоговые органы на основании ст. 48 «Положения о налогах» вправе продлевать другие сроки, предусмотренные в положениях налогового права, чем срок платежа. Продление сроков платежа налогов и налоговых задолженностей регулирует раздел III «Положения о налогах»: «Льготы по уплате налоговых обязательств». Институт продления сроков платежа налога или рассрочка платежа налоговых задолженностей входят в понимание льгот по уплате налогов, ибо продление срока облегчает налогоплательщику выполнение обязанностей по уплате налога и оттого является льготой по его уплате[30]. Отсрочка платежа налога или его рассрочка приводят к тому, что днем истечения срока уплаты является срок, в котором должна наступить уплата отсроченного налога или отдельных взносов, а несоблюдение этих сроков приводит к принятию срока платежа, имеющегося до момента принятия решения об отсрочке платежа или его рассрочке. В случае отсрочки срока платежа налога или его уплаты в рассрочку налоговый орган определяет пролонгационную оплату в размере 50 % ставки процентов за просрочку. Не определяет-

[29] Статья 13 Закона от 15 ноября 1984 г. о сельскохозяйственном налоге (в Законе от 2010 г. № 226. Ст. 1474 с позд. изм.).

[30] Ordynacja podatkowa. Komentarz / *C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, M. Popławski* // LEX. 2009. Wyd. III [w:] Komentarz do art. 48.

ся пролонгационная оплата в случае, если причиной выдачи решения является стихийное бедствие или несчастный случай. Налоговый орган может отступить от определения пролонгационной оплаты, если выдача решения происходит в связи с примирительным производством или на основании отдельных законов.

Итоги

Функционирующая налоговая система Польши считается слишком сложной. Главной причиной является большое количество льгот, которые встречаются во всех налогах. Кроме того, осложнения связаны с тем, что налогоплательщики могут пользоваться льготами, которые зависят от их признания налоговой администрацией. Налоговая система загружена большим количеством юридических актов, которые определяют содержание налогового права, а основные акты, которые должны быть существенной его частью, – налоговые законы, составляют лишь небольшую часть обязывающих регулирований.

Налоги кроме основной фискальной функции выполняют также нефискальные функции. Они служат государству в осуществлении намеченных и принятых экономических и социальных (общественных) целей. Эта функция относится как к отдельному налогу, так и к совокупности налогов, составляющих налоговую систему.

Сущностью налоговой системы должна быть налоговая справедливость, в соответствии с которой к налогоплательщикам с разными доходами следует относиться по-разному. Правилом должен быть индивидуальный подход и определение налогового бремени. Для корректировки доходов путем налоговых преференций полезным должен быть анализ кривой Лоренца[31].

[31] Однако в последнее время эффективность налоговой системы по сравнению с доходами, согласно коэффициенту Джини, значительно ухудшилась, что может свидетельствовать о снижении эффективности применяемых налоговых преференций.

НАЛОГОВЫЕ ПРЕФЕРЕНЦИИ: ИМУЩЕСТВЕННО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА

TAX PREFERENCES: PROPERTY AND LEGAL CHARACTERISTIC

А. Красюков

кандидат юридических наук, доцент

Воронежский государственный университет

Статья посвящена исследованию разнообразных форм налоговых преференций: льгот, амнистии, списания безнадежных долгов, отсрочки и т.п. В результате проведенного исследования автор выделяет общую имущественно-правовую характеристику преференций в налоговом праве России. В статье обосновывается существование не только обязательственных налоговых отношений, но и налоговых отношений присвоения, имеющих вещный характер.

This paper devoted to various forms of tax preferences: relief, amnesty, bad tax debts relief, delays etc. The author is coming to conclusion about commonproperty-legal characteristics of preferences in the tax law in Russia. In this article the author proves the existence of proprietary relations in tax law.

Законодательные (представительные) органы, рассматривая и утверждая соответствующие бюджеты, осуществляют выработку воли соответствующего общественно-территориального образования на распоряжение бюджетными средствами[1].

Какую же волю вырабатывают законодательные (представительные) органы, рассматривая и утверждая законы об установлении и введении налогов и сборов? Представляется, что они формулируют нормы, опосредующие отношения присвоения. Присвоение части имущества налогоплательщика осуществляется в форме обязательственных налоговых отношений по взиманию налогов, сборов, пеней и штрафов. В налоговом обязательстве реализуется право присвоения публично-территориального образования[2]. Какова природа права присвоения государства: вещно-правовая или обязательственная?

Думается, что данные имущественные отношения, урегулированные налоговым правом, выходят за пределы налогового обязательства и вторгаются в отношения вещного характера (отношения присвоения), поскольку суверенное право государства на установление и взимание налога по своей сути тождественно праву на часть имущества налого-

[1] См.: *Пауль А. Г.* Финансово-правовое регулирование отношений собственности // Журнал российского права. 2004. № 1.

[2] См.: *Винницкий Д. В.* Российское налоговое право : проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 301.

© Красюков А., 2012

5. Заказ 732

плательщика. Данный вывод обусловлен тем, что правомочия владения и пользования могут быть выделены из права собственности, превратившись в самостоятельные субъективные права с соответствующим содержанием; распоряжение же неразрывно связано с правом собственности[3].

Содержание права собственности традиционно составляют правомочия владения, пользования и распоряжения имуществом. Причем указанный состав правомочий собственника един для всех отраслей права[4]. Однако налогоплательщик не имеет права распоряжаться частью своего имущества, эквивалентной налоговому притязанию государства. В большинстве случаев эта часть имущества выражена в денежных средствах, поэтому он не имеет также права пользоваться ею, поскольку пользование денежными средствами неотделимо от распоряжения ими.

В юридической литературе давно замечено, что пользование денежными средствами практически сливается с распоряжением. Это связано с характером денег как объектов права. Как известно, правомочие пользования – это юридически обеспеченная возможность извлечения из вещи полезных свойств в процессе ее личного или производственного потребления. При этом свойства денег определяются не естественными свойствами и количеством отдельных купюр, а выраженной в них денежной суммой[5]. Таким образом, извлекать полезные свойства непосредственно из денег нельзя, ибо они у них отсутствуют. Всё это позволяет сделать вывод о том, что получение и пользование полученными денежными доходами могут осуществляться только путем тех или иных сделок с третьими лицами (продажа и приобретение вещей), т.е. путем осуществления правомочия распоряжения[6].

Соответственно, если у налогоплательщика отсутствует право распоряжения (а иногда и пользования) частью своего имущества, то у него либо отсутствует право собственности, либо оно ограничено иным вещным правом.

Исходя из данной логики налоговые преференции, предоставляемые налогоплательщику, могут быть охарактеризованы как формы распоряжения данным имуществом со стороны государства.

Если абстрагироваться от традиционного подхода к пониманию налоговой льготы (с точки зрения ее получателя) как преимущества, то возникает закономерный вопрос – что представляет собой налоговая льгота с позиции предоставляющего ее субъекта (публично-территориального образования)?

---

[3] См.: *Бабаев А. Б.* Система вещных прав. М., 2006. С. 265.

[4] См.: *Генкин Д. М.* Право собственности в СССР. М., 1961. С. 22.

[5] См.: Гражданское право : учебник / под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. СПб., 1996. Ч. 1. С. 203, 327 ; *Полонский Э. Г., Плинер В. А.* О правовом регулировании расчетных и кредитных отношений // Советское государство и право. 1962. № 6. С. 74.

[6] См.: *Генкин Д. М.* Право собственности в СССР. С. 105.

Предоставление налоговой льготы всегда является исключением из принципов всеобщности и равенства налогообложения[7]. В этом случае государство полностью или частично отказывается от своего притязания на имущество налогоплательщика. Для государства установление налоговой льготы также представляет собой отказ от суверенного права присвоения. В состав любого субъективного права, в том числе и вещного, входят следующие правомочия: 1) на собственное активное поведение по его реализации; 2) требования определенного поведения от третьих лиц; 3) обратиться к мерам государственного принуждения за защитой права; 4) отказаться от самого права. Тем самым налоговые льготы являются формой отказа государства от права присвоения части имущества налогоплательщика и реализацией одного из правомочий, составляющего данное право. Результатом реализации данного правомочия является уменьшение доходов бюджета[8]. При этом установление налоговой льготы является правом государства, а не обязанностью и относится к дискреционным полномочиям законодателя[9].

Для налогоплательщика налоговая льгота представляет собой средство увеличения имущества, находящегося в его частной собственности, гарантированной государством в Конституции РФ. Согласно п. 2 Правил бухгалтерского учета 9/99 «Доходы организации», утвержденных Приказом Министерства финансов России от 6 мая 1999 г. № 32н, доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)[10].

Льготное налогообложение ведет к сокращению доходов государства и равнозначно финансированию организаций из бюджета, которое осуществляется путем сокращения их налоговых обязательств, а не прямым финансированием из бюджета. Действительно, оказать помощь как стимулирующего, так и компенсационного характера государство может двумя альтернативными способами: либо предоставив средства из бюджета, либо путем уменьшения доходной части бюджета за счет предоставления

[7] Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Товарищ» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 168 и пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 7 ноября 2008 г. № 1049-О-О // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2009. № 14. Ст. 1772.

[8] См.: *Соловьёва Н. А.* Налоговые вычеты и налоговые льготы : проблемы соотношения и законодательного закрепления. М., 2012. С. 64.

[9] См.: По жалобе гражданина Кривихина Сергея Васильевича на нарушение его конституционных прав положениями абзаца третьего статьи 143 и пункта 2 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 7 февраля 2002 г. № 37-О // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2002. № 20. Ст. 1913.

[10] См.: *Чагин К. Г.* Что считать своим доходом? // Руководитель автономного учреждения. 2010. № 6. С. 21–26.

налоговой льготы[11]. И если в первом случае, бесспорно, реализуются правомочия государства как собственника средств соответствующего бюджета, то что происходит во втором случае?

С позиций публичного права бюджет рассматривается как имущество, являющееся общественным благом, народным достоянием[12]. Назначение данного блага – обеспечить публичные интересы. Исходя из этого, народ как носитель народного суверенитета наделяет государство как носителя государственного суверенитета (производного от народного суверенитета)[13] правом собственности на бюджет как общественное благо. Государство, обладая верховенством, самостоятельностью и независимостью власти (как носитель государственного суверенитета), является, таким образом, единственным субъектом, способным максимально эффективно распорядиться данным общественным благом вне зависимости от чьей-либо иной воли, кроме воли народа[14]. При этом следует признать распоряжением данным экономическим благом не только выделение средств из бюджета, но и действия, влекущие уменьшение доходной части бюджета.

Налоговые льготы не отражаются в утвержденном бюджете, непрозрачны и по существу не являются предметом контроля. По мнению некоторых ученых, представляется целесообразным ввести в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах категорию «налоговые субсидии» вместо налоговых льгот с отражением сумм налоговых субсидий в соответствующих бюджетах и регулярной отчетности, установлением системы контроля за эффективностью их использования[15].

Другой формой реализации правомочия распоряжения имуществом в рамках налогообложения является изменение срока уплаты налога и списание безнадежного налогового долга. Отличительной чертой данной формы распоряжения является то, что оно происходит уже после возникновения налогового обязательства и определения размера имущества налогоплательщика, находящегося в распоряжении государства. Тем самым данные отношения присвоения имеют уже не абстрактный, а конкретный характер.

Предметом данных отношений присвоения является принадлежащее государству имущественное право требования к налогоплательщику, вытекающее из налогового обязательства, иными словами, обязательственное требование.

[11] См.: *Соловьёва Н. А.* Налоговые вычеты и налоговые льготы : проблемы соотношения и законодательного закрепления. С. 64.

[12] См.: *Мазаев В. Д.* Публичная собственность в России. Конституционные основы. М., 2004. С. 166 ; *Бондарь Н. С.* Гражданин и публичная власть. М., 2004. С. 125.

[13] См: *Глигич-Золотарева М. В.* Правовые основы федерализма. М., 2006. С. 54, 55.

[14] См.: *Карасёва М. В.* Новое в бюджетном законодательстве и бюджетно-правовая теория // Законодательство и экономика. 2007. № 9.

[15] См.: *Чернявский В. С.* О пробелах в законодательстве по вопросам формирования и исполнения федерального бюджета // Общество и право. 2009. № 5. С. 293–307.

О необходимости выделять наряду с относительными правоотношениями, связывающими кредитора с должником, и абсолютные отношения, основу которых образует право кредитора, обеспечивающее защиту принадлежащего ему требования от неправомерных посягательств, давно говорится в цивилистической литературе[16].

К. П. Победоносцев сравнивал состояние кредитора по обязательству с состоянием владения по отношению к третьим лицам и подчеркивал, что этой стороной обязательство касается области вещных прав[17].

М. М. Агарков указывал на необходимость строгого различия двух разных правоотношений: а) между кредитором и должником (оно может быть нарушено только должником); б) между кредитором и всяким и каждым (оно может быть нарушено всяким и каждым). В первом случае мы имеем дело с обязательственным правоотношением, во втором – с особым абсолютным правом[18].

Основу содержания абсолютного права кредитора на обязательственное требование составляет особое отношение принадлежности, которое связывает кредитора с обязательственным требованием[19]. Данное право кредитора сводится в основном к возможности распорядиться обязательственным требованием[20].

Распоряжение в гражданском праве обычно понимается как действие, определяющее юридическую судьбу объекта распорядительного акта. Юридическая власть распорядиться правом (право распоряжения) не является свойством личности самой по себе, а представляет собой отношение к подлежащему распоряжению праву – правомочие[21]. Правомочие распоряжения обязательственным правом не является частью структуры обязательственного правоотношения, поскольку ему не соответствует какая-либо обязанность должника[22].

Характер распоряжения напрямую зависит от оборотоспособности обязательственного требования[23]. Если требование передаваемо, оно может быть предметом самых различных сделок и договоров. Непередаваемое требование может являться лишь предметом ограниченного распоряжения со стороны кредитора – такое требование может быть прекращено кредитором полностью или частично, а также изменено по соглашению с должником.

[16] См.: *Байбак В. В.* Обязательственное требование как объект гражданского оборота. М., 2005. С. 44–77.

[17] См.: *Победоносцев К. П.* Курс гражданского права. Первая часть : Вотчинные права. М., 2003. Т. 1. С. 191.

[18] См.: *Агарков М. М.* Обязательство по советскому гражданскому праву. М., 1940. С. 151, 201.

[19] См.: *Байбак В. В.* Обязательственное требование как объект гражданского оборота. С. 65.

[20] Там же. С. 51.

[21] См.: *Эннекцерус Л.* Курс германского гражданского права. М., 1998. Т. I, полутом 2. С. 99–100.

[22] См.: *Байбак В. В.* Обязательственное требование как объект гражданского оборота. С. 56.

[23] См.: Там же. С. 66.

Поскольку требование государства по уплате налога является непередаваемым, оно может реализовать свое абсолютное право присвоения на данное требование лишь посредством отказа от него или путем его изменения. При этом следует учитывать, что обязательственное требование является имущественным благом для кредитора и предметом его распоряжения только до исполнения его должником[24]. Поэтому распоряжение государством требованием возможно только до исполнения налогоплательщиком своей обязанности.

В случае списания безнадежного налогового долга фактически происходит отказ от предмета права присвоения и в этом проявляется правомочие собственника по распоряжению им. Данное право требования индивидуализируется по виду налога, периоду и сроку его уплаты. Поэтому в случае изменения срока уплаты налога происходит изменение объема прав требования за счет прибавления суммы процентов и увеличения срока его уплаты. Тем самым по сути производится видоизменение имущественного права путем изменения срока его реализации и в этом проявляется правомочие собственника по распоряжению своим имуществом.

Среди ученых нет единого мнения о правовой природе отношений по предоставлению инвестиционного налогового кредита. Так, И. И. Кучеров, С. Г. Пепеляев и Н. А. Соловьёва включают инвестиционный налоговый кредит в систему налоговых льгот[25]. Д. В. Винницкий характеризует инвестиционный налоговый кредит как изменения налогового обязательства[26]. Ю. А. Крохина также нигде не говорит об инвестиционном налоговом кредите как о налоговой льготе, рассматривая перенос срока уплаты налога как бюджетное кредитование[27].

В предыдущей редакции ст. 61 НК РФ изменение срока уплаты налога и сбора допускалось только в пределах лимитов предоставления отсрочек, рассрочек и налоговых кредитов по уплате налогов и сборов, определенных законами о соответствующем бюджете, что еще больше подчеркивало вещный характер реализуемого правомочия.

В юридической литературе высказано мнение, что необходимо Бюджетным кодексом Российской Федерации установить, что суммы отсрочек и рассрочек по уплате налогов и сборов, предоставляемых на срок, выходящий за пределы финансового года, а также инвестиционных налоговых кредитов должны полностью учитываться по доходам и расходам

[24] См.: *Байбак В. В.* Обязательственное требование как объект гражданского оборота. С. 75.

[25] См.: *Кучеров И. И.* Налоговое право России : курс лекций. М., 2006. С. 163 ; Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2005. С. 123 ; *Соловьёва Н. А.* Налоговые вычеты и налоговые льготы : проблемы соотношения и законодательного закрепления. С. 81.

[26] См.: *Карасёва М. В.* Финансовое право : учебник / отв. ред. М. В. Карасева. М., 2006. С. 350.

[27] См.: Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. М., 2004.

бюджетов[28]. Представляется, что бюджетный учет предоставленных отсрочек, рассрочек и инвестиционных налоговых кредитов необходим вне зависимости от срока их предоставления, поскольку отказ (даже на время) от получения дохода, представляет собой расход бюджетных средств, т.е. распоряжение имуществом.

После отмены нормы об установлении бюджетными законами лимитов на изменение срока уплаты налогов нет правового обоснования функций финансовых органов в процессе принятия решения о предоставлении отсрочек, рассрочек и инвестиционного налогового кредита, хотя за ними сохранено право на согласование принимаемых решений по изменению сроков уплаты налогов. Однако ст. 34.2 НК никаких прав и полномочий финансовых органов в этой сфере не предусматривает[29]. Что же тогда согласовывают финансовые органы при принятии решения об изменении срока уплаты налогов и сборов? В настоящее время, если исходить из анализа регионального и местного законодательства[30], согласование финансовыми органами изменения срока уплаты налога сводится к повторному контролю представленных налогоплательщиком документов на предмет их соответствия налоговому законодательству.

По мнению некоторых ученых, обязанностью финансовых органов могут быть полномочия по согласованию экономических параметров инвестиционных налоговых кредитов[31]. Но при этом не уточняется, о каких параметрах идет речь. Вероятно, речь может идти о размере кредита в случаях, когда он не определен НК РФ, размере процентной ставки и величины уменьшения налоговых платежей.

Отсутствие регулирования отношений по изменению срока уплаты налога в бюджетном законодательстве свидетельствует о том, что решение об изменении срока, т.е., по сути, распоряжение средствами государства (муниципального образования) происходит в рамках налоговых отношений и регулируется налоговым законодательством. Тем самым принятие решения об изменении срока уплаты налога и сбора является формой реализации права присвоения государства, заключающейся в предоставлении налогоплательщику возможности увеличить период владения имуществом, предназначенным для отчуждения в пользу государства.

[28] См.: *Чернявский В. С.* О пробелах в законодательстве по вопросам формирования и исполнения федерального бюджета. С. 293–307.

[29] См.: *Назаров В. Н.* О правовой природе и регулировании инвестиционного налогового кредита // Финансовое право. 2007. № 12.

[30] См., например: Об утверждении Порядка согласования проектов решений налоговых органов о предоставлении отсрочек, рассрочек, инвестиционных налоговых кредитов по уплате налогов и сборов, а также пени, подлежащих зачислению в областной бюджет : постановление администрации Воронежской области от 23 мая 2007 г. № 435. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[31] См.: *Назаров В. Н.* О правовой природе и регулировании инвестиционного налогового кредита.

По мнению Конституционного Суда РФ, списание безнадежных налоговых долгов представляет собой одну из форм налоговых льгот[32].

С точки зрения К. Сасова, списание безнадежных налоговых долгов представляет собой разновидность налоговой амнистии, под которой он понимает полное прощение или реструктуризацию задолженности[33]. На наш взгляд, отождествление налоговой амнистии и бюджетно-правового механизма реструктуризации неверно в силу различия их подотраслевой принадлежности. Представляется также, что с отнесением списания безнадежных налоговых долгов к разновидности налоговой амнистии нельзя согласиться.

Налоговая амнистия представляет собой устанавливаемое государством на момент ее принятия освобождение лиц, совершивших налоговые правонарушения, от привлечения к налоговой ответственности при условии полного или частичного декларирования сокрытых сумм налогов и добровольного внесения их в бюджет[34]. Тем самым амнистия, в том числе и налоговая, всегда представляет собой механизм экстраординарного освобождения лица от ответственности, являясь разовым актом или актом ограниченного по времени действия. В силу этого механизм списания безнадежных налоговых долгов, закрепленный в НК РФ и рассчитанный на постоянное применение, не может быть отнесен к налоговой амнистии.

Списание безнадежных налоговых долгов независимо от отнесения его к числу налоговых льгот или налоговой амнистии представляет собой механизм реализации вещного правомочия распоряжения государственным имуществом. В соответствии с п. 2, 7, 10.6 Правил бухгалтерского учета 9/99, утвержденных Приказом Министерства финансов России от 6 мая 1999 г. № 32н, сумма списанной задолженности по налогам является прочим доходом налогоплательщика. Согласно подп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ списание долга по налогам или его уменьшение также приводит к возникновению у налогоплательщика дохода, но не учитываемого при определении налоговой базы.

Исходя из указанного выше, получение налогоплательщиком дохода означает, что его контрагент, т.е. в данном случае государство, произвел

[32] См.: Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Учалинский горно-обогатительный комбинат» на нарушение конституционных прав и свобод абзацами первым и вторым пункта 1 статьи 59 Налогового кодекса Российской Федерации и подпунктом «а» пункта 1 Постановления Правительства Российской Федерации «О порядке признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням и штрафам по федеральным налогам и сборам, а также задолженности по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды, начисленным пеням и штрафам : определение Конституционного Суда РФ от 19 мая 2009 г. № 757-О-О. Документ опубликован не был.

[33] См.: *Сасов К.* Почему не работает налоговая амнистия // ЭЖ-Юрист. 2009. № 30.

[34] См.: *Соловьёв И. Н.* Налоговая амнистия : учеб. пособие. М., 2009. С. 12.

расход или, иными словами, распорядился своим имуществом. По этому же алгоритму происходит распоряжение государственным имуществом в рамках механизма налоговой амнистии – в случае списания задолженности по пеням и штрафам при полном погашении недоимки.

Другим примером реализации права присвоения государства в налоговых отношениях является уменьшение размера государственной пошлины и освобождение от ее уплаты. В соответствии с ч. 2 ст. 333.20 и ч. 2 ст. 333.22 суды общей юрисдикции, мировые судьи, арбитражные суды, исходя из имущественного положения плательщика государственной пошлины, вправе уменьшить ее размер.

Более того, в соответствии с правовой позицией Конституционного Суда РФ[35] судам общей юрисдикции и мировым судьям было предоставлено право освобождать от уплаты государственной пошлины, если иное уменьшение ее размера не обеспечивает доступ к правосудию.

Таким образом, независимо от правовой природы рассмотренные налоговые преференции, с точки зрения теории имущественных отношений, всегда представляют собой отказ от права присвоения денежных средств налогоплательщика (плательщика сбора), т.е. реализацию правомочия распоряжения.

---

[35] См.: По жалобам граждан Евдокимова Дениса Викторовича, Мирошникова Максима Эдуардовича и Резанова Артема Сергеевича на нарушение их конституционных прав положениями статьи 333.36 Налогового кодекса Российской Федерации и статьи 89 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 13 июня 2006 г. № 272-О // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2006. № 45. Ст. 4738.

НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ И ИНЫЕ МЕХАНИЗМЫ СНИЖЕНИЯ НАЛОГОВОГО БРЕМЕНИ ПРИ НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ДОХОДОВ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ СТРАН ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЫ

TAX ALLOWANCES AND OTHER MECHANISMS OF REDUCING TAX BURDEN OF PERSONAL INCOME TAX IN THE LEGISLATION OF THE EASTERN EUROPE

Н. Соловьёва

кандидат юридических наук

Воронежский государственный университет

В статье проанализированы налоговые льготы и иные механизмы снижения налогового бремени при налогообложении доходов физических лиц в Республиках Молдова, Болгария, Венгрия и Румыния. Сделаны выводы о возможности заимствования российским налоговым законодательством ряда механизмов правового регулирования налогового бремени физических лиц.

The present article analyzes tax allowances and other mechanisms of reducing tax burden of personal income tax in the Republic of Moldova, Bulgaria, Hungary and Romania. The article also contains conclusions about the possibility of adoption of certain mechanisms of legal regulation of tax burden of individuals by Russian tax legislation.

Реализация социальной функции государства в современных социально-экономических условиях является одним из наиболее значимых направлений деятельности государства. Обеспечение свободного развития личности, доступности провозглашаемых социальных, экономических и политических благ, поддержка наименее защищенных слоев населения, достижение социального баланса и стабильности в обществе, в том числе посредством справедливого перераспределения национального дохода между различными категориями граждан, требует проведения грамотной, последовательной и экономически обоснованной налоговой политики. Одной из основных задач последней является закрепление в налоговом законодательстве максимально оптимального налогового бремени физических лиц, сформированного, помимо прочего, с соблюдением принципов справедливости, равенства, всеобщности налогообложения, учета фактической возможности налогоплательщика уплатить тот или иной налог. Реализации перечисленных принципов и служит установление в налоговом законодательстве различных механизмов снижения налогового бремени налогоплательщиков, среди которых налоговые льготы и вычеты играют наиболее важную роль.

© Соловьёва Н., 2012

Данная статья посвящена анализу налоговых вычетов, налоговых льгот и иных механизмов снижения налогового бремени при налогообложении доходов физических лиц, установленных в налоговом законодательстве Республик Молдова, Болгария, Венгрия и Румыния. Выбор стран, чье законодательство будет рассмотрено ниже, обусловлен отсутствием их представителей среди авторов Ежегодника. Полагаем, что опыт указанных стран в регулировании налогового бремени физических лиц, в особенности с учетом исторических, экономических и геополитических связей, достоин изучения и в ряде случаев адаптации российским законодательством.

Налоговый кодекс ***Республики Молдова***[1] в ст. 5 и 6, закрепляющих общие понятия, а также налоги (пошлины), сборы и их виды, устанавливает, что налоговой льготой является сумма налога (пошлины) или сбора, не внесенного в бюджет в формах частичного или полного освобождения от налога (пошлины) или сбора, частичного или полного освобождения от уплаты налогов (пошлин) или сборов, снижения ставки налогов (пошлин) или сборов, уменьшения объекта налогообложения, отсрочки уплаты налогов (пошлин) или сборов, рассрочки погашения налогового обязательства.

Заслуживает внимания прямое указание ст. 6 на то, что ряд освобождений, предусмотренных Налоговым кодексом Республики Молдова, а также нулевая ставка НДС налоговыми льготами не считаются. Так, к налоговым льготам Налоговый кодекс не относит следующие освобождения по подоходному налогу физических лиц:

– личные освобождения (ст. 33). К таким освобождениям относится не облагаемый налогом минимум в размере 8640 леев в год, предусмотренный для всех без исключения налогоплательщиков, а также повышенное личное освобождение в размере 12 840 леев в год для определенных категорий налогоплательщиков (в частности, для инвалидов войны I и II групп, Чернобыльской АЭС и некоторых других);

– освобождения для супругов (ст. 34). Такие освобождения в указанных выше суммах предоставляются резидентам, состоящим в браке, при условии, что их супруг (супруга) не пользуются личным освобождением;

– освобождения на иждивенцев (ст. 35). Указанные освобождения предоставляются на каждого иждивенца, а также на каждое лицо, находящееся под опекой и/или попечительством.

В соответствии с определением, данным Налоговым кодексом, предусмотрены следующие налоговые льготы (вычеты):

– вычет пожертвований на благотворительные цели и спонсорскую поддержку в адрес публичных органов, учреждений, некоммерческих организаций, детских домов семейного типа в размере не более 10 % облагаемого дохода;

– вычет установленных законодательством затрат, связанных с инвестированием, в пределах инвестиционного дохода;

[1] См.: URL: http://www.lex.md/fisc/codfiscaltxtru.htm#T1

– вычет в установленных законодательством размерах на обязательное медицинское страхование и в бюджет государственного социального страхования, уплаченных физическими лицами в течение налогового года;

– вычеты потерь капитала (в результате продажи, обмена капитальных активов или выбытия их другим способом) в пределах его прироста. При этом специальная льгота установлена при продаже основного жилья – за каждый год, начиная с 1997, в течение которого налогоплательщик являлся собственником жилья, он вправе уменьшить прирост капитала.

Следует отметить, что дарение и наследование имущества приравнены к продаже собственности по рыночной стоимости. Соответственно лицо, получившее имущество или денежные средства, считается получившим доход. При этом предусмотрены виды собственности, доход от которой освобожден от налогообложения (в частности, основное жилье, аннуитеты и другие доходы, имеющие характер периодических выплат и некоторые другие).

Налоговая ставка установлена в размере 7 % при получении годового дохода, не превышающего 25 200 леев и 18 % для дохода, превышающего указанный размер.

Налогообложение доходов физических лиц в ***Болгарии*** регулируется Законом «О налоге на доходы физических лиц»[2].

Указанный Закон не закрепляет определения налоговой льготы, при этом в Законе содержатся следующие виды налоговых льгот:

– необлагаемые доходы (ст. 13). Предусмотрено более 20 видов таких доходов, в частности, доходы от продажи жилой недвижимости, при условии, что с момента ее покупки прошло не менее 3 лет; помощь, полученная от социальных фондов и организаций, стипендии при обучении в стране и за рубежом, пособия и льготы, полученные на основании нормативных актов, в том числе платежи, полученные в соответствии с Семейным кодексом, доходы от обязательного страхования в Болгарии и за рубежом, доходы от продажи имущества, полученного в порядке наследования и дарения и некоторые другие виды доходов;

– необлагаемые доходы от трудовых правоотношений (ст. 24). К таким доходам отнесены стоимость бесплатного питания и других средств нейтрализации вредного воздействия рабочей среды, суммы однократной помощи на лечение или иные социальные цели (рождение ребенка, заключение брака и т.п.), стоимость униформы и прочей одежды, предоставляемой в соответствии с законодательством, командировочные расходы, стоимость билетов для проезда от дома до работы и обратно, бесплатно предоставляемых работодателем, и некоторые другие доходы.

Непосредственно налоговыми льготами указанный выше Закон, в частности, называет (глава 4):

– в установленных законом пределах суммы пожертвований в пользу установленных законом лиц (например, в пользу образовательных и

[2] См.: URL: http://www.bcnl.org/bg/articles/710-закон-за-данъците-върху-доходите-на-физическите-лица.html

медицинских организаций, зарегистрированных в стране религиозных учреждений, Болгарского Красного Креста и некоторых других учреждений, выполняющих социальные функции, а также в пользу муниципалитетов);

– уменьшение годового облагаемого дохода на 7920 левов инвалидам старше 50 лет либо с ограничением работоспособности более чем на 50 %;

– суммы вкладов на личное добровольное дополнительное медицинское или пенсионное страхование в пределах 10 % годового облагаемого дохода;

– налоговые льготы для молодых семей (в том числе живущих в гражданском браке), заключающиеся в возможности уменьшить годовой облагаемый доход на сумму процентных платежей по ипотечному кредиту, если договор ипотечного кредита был подписан непосредственно налогоплательщиком, не достигшим 35-летнего возраста, а также ипотечное имущество является единственным жильем семьи налогоплательщика.

Предусмотрен специальный налоговый вычет для моряков, составляющий 90 % полученных доходов от работы в качестве моряка.

Налоговые вычеты также предусмотрены в случае получения доходов от инвестиционной деятельности (например, доходы по государственным или муниципальным облигациям, доходы, полученные в результате размещения средств на сберегательных счетах), а также от прироста капитала (в частности, 10-процентный вычет по доходам, полученным от распоряжения недвижимостью, доходы от продажи собственности, перешедшей по наследству и некоторые другие).

В ст. 17 Закон устанавливает, что приведенные выше налоговые льготы (вычеты) уменьшают налоговую базу по налогу на доходы физических лиц.

В 2008 г. прогрессивная шкала налогообложения была заменена пропорциональным налогообложением доходов физических лиц. В настоящий момент налоговая ставка составляет 10 %.

Пониженные налоговые ставки установлены:

– при обложении доходов от добровольного социального страхования в установленных Законом случаях;

– при обложении дивидендов и ликвидационной квоты.

В ***Венгрии*** обложение доходов физических лиц регулируется Актом CXVII «Об индивидуальном подоходном налоге»[3].

Часть 3 данного акта, включающая дефиниции используемых понятий, не содержит определения налоговой льготы, но устанавливает конкретные виды льгот и указывает, на какие категории налогоплательщиков эти льготы распространяются. Так, предусмотрены льготы на покупку топлива, пожертвования некоммерческим организациям, льготы на содержание иждивенцев, необлагаемые оклады (к таким окладам относится широкий перечень социальных выплат, выплат студентам, спортсменам, некоторые гранты и пр.).

[3] См.: URL: http://en.apeh.hu/taxation/summary_individuals.html

Названные льготы определены либо путем непосредственного перечисления сумм, относимых к льготам, либо отсылкой к специальным нормативным актам, закрепляющим состав таких сумм (например, Акт «О семейных льготах и семейных преимуществах», Акт «О некоммерческих организациях», Акт «О поддержке семьи» и др.).

В ч. 4, закрепляющей общие условия определения дохода и налогового обязательства, содержится перечень доходов, не включаемых в налоговую базу по индивидуальному подоходному налогу. К таким доходам относятся:

пенсии и компенсации в связи с несчастными случаями;

стоимость услуг, оказываемых некоммерческими организациями за членские взносы или пожертвования налогоплательщика;

суммы возвращенных налогов;

суммы, уплаченные налогоплательщиком или третьими лицами по соглашениям в его пользу в адрес Фонда пенсионного страхования или фондов частного пенсионного страхования в соответствии с законодательством;

стоимость проезда, размещения и питания во время командировок;

суммы или стоимость услуг налогоплательщиков, вытекающие из специальных законодательных актов (например, Акт «Об этническом венгерском населении соседних стран», Акт «О медицинской практике» и ряд других);

некоторые другие доходы.

Часть 2 рассматриваемого Акта закрепляет порядок определения и обложения консолидированной налоговой базы, т.е. всех доходов, полученных налогоплательщиком в течение налогового периода от любой его деятельности. В рамках указанной части определены специальные нормы для налогообложения доходов отдельных видов деятельности. Например, доходы от самозанятости или доходы, возникающие из трудовых отношений. Для каждого из видов доходов также предусмотрены доходы, не включаемые в налоговую базу. Для некоторых из исключаемых доходов установлены предельные размеры, свыше которых полученные доходы включаются в налогооблагаемую базу.

Часть 2 также предусматривает правила предоставления налогового кредита при налогообложении консолидированной налоговой базы. Говоря о налоговом кредите, следует обратить внимание на то, что сумма налогового кредита вычитается из исчисленной суммы налога. В этом состоит принципиальное отличие налогового кредита от тех налоговых льгот и вычетов, которые уменьшают налогооблагаемую базу.

Акт CXVII устанавливает, что налоговый кредит предоставляется в сумме основного и дополнительного налогового кредита и вычитается из суммы исчисленного налога. При этом законом установлены предельные размеры указанных налоговых кредитов как определенный процент от годового дохода налогоплательщика.

Для некоторых видов налоговых кредитов установлены дополнительные специальные правила предоставления, обеспечивающие повышен-

ную социальную защиту определенных категорий налогоплательщиков. Например, налоговый кредит на образование предоставляется в размере 30 % от стоимости обучения. Однако обучающийся вправе отложить использование указанного кредита и брать его в течение 5 лет после окончания обучения.

В отношении консолидированной налоговой базы установлены следующие виды вычетов (льгот):

льготы по выплатам на социальное и пенсионное обеспечение;

льготы на обучение;

льготы на обучение взрослых лиц;

льготы на предоставление жилья;

льготы при осуществлении определенной специальной деятельности (например, деятельности, связанной с интеллектуальной собственностью или малым сельскохозяйственным бизнесом);

личные и семейные льготы;

льготы в отношении пожертвований благотворительным организациям;

льготы в связи с временной занятостью.

В отношении каждого вида льгот закон устанавливает порядок и предельные размеры их предоставления (в определенной сумме либо в размере процента от годового дохода). Законом также установлен предельный размер всех льгот, который может получить налогоплательщик в течение налогового периода.

До достижения годового дохода 5 миллионов форинтов полученный доход облагается по ставке 17 %. При превышении указанного размера налоговая ставка составляет 32 %. Пониженные налоговые ставки не предусмотрены.

Следует отметить высокую степень детализации правового регулирования индивидуального подоходного налога в целом и соответственно налоговых льгот и иных механизмов снижения налогового бремени физических лиц. Закон содержит предельно подробные и часто исчерпывающие перечни доходов, относимых к налоговым льготам, исключаемых из налоговой базы, предельные размеры таких доходов, четкие правила использования права на налоговые вычеты и льготы. Указанное является несомненно положительным и достойным адаптации аспектом правового регулирования подоходного налога.

В настоящее время в ***Румынии*** закреплена система пропорционального налогообложения доходов физических лиц[4]. Налогообложению подлежат все доходы налогоплательщика, полученные им в течение налогового периода, за исключением изъятий, установленных законом. К таким изъятиям относятся:

стипендии и государственные пособия;

спонсорская помощь и пожертвования в установленных законом пределах;

[4] См.: European Tax Handbook 2010 // IBFD. Amsterdam, 2010. P. 717–720.

страховые компенсации в случае причинения ущерба (за исключением морального вреда);

изъятия из трудовых доходов (возмещение расходов на проезд до места работы и обратно, возмещение переезда, проживания и аналогичных расходов, связанных с выполняемой работой, в установленных пределах, подарки работодателя, не превышающие установленной суммы и некоторые другие);

изъятия в связи с инвестированием (альтернативная установленному фиксированному вычету возможность рассчитывать полученные доходы за минусом реальных расходов в течение установленного числа лет);

изъятия в связи с приростом капитала (суммы, полученные от продажи движимого имущества и продажи государственных или муниципальных облигаций; при этом доходы от продажи недвижимого имущества не включаются в налоговую базу по подоходному налогу, а являются объектом налогообложения налога на передачу собственности).

Законодательство Румынии не содержит определения налоговой льготы. Налоговые льготы и вычеты установлены путем перечисления их в законодательстве:

личная налоговая льгота установлена в размере до 250 леев в месяц в зависимости от размера полученного дохода. Однако право на получение указанной льготы ограничено размером получаемого дохода – при превышении установленного размера месячного дохода (в настоящее время 3000 леев) право на получение личной налоговой льготы исчезает;

дополнительные налоговые льготы предоставляются при наличии у налогоплательщика иждивенцев. Размер таких льгот зависит от количества иждивенцев и размера дохода налогоплательщика.

Максимальный размер личных и дополнительных налоговых льгот не может превышать 650 леев в месяц;

вычет на частное пенсионное обеспечение в размере до 400 евро в год;

пенсионный вычет – в случае превышения размера получаемой пенсии, установленного в законодательстве, налогоплательщик получает право на ежемесячный вычет в размере, установленном законодательством.

Размер налоговых льгот и вычетов подлежит регулярному пересмотру.

Налоговая ставка установлена в размере 16 %, пониженной налоговой ставки не предусмотрено.

Проведенный анализ показал многообразие форм и способов закрепления налоговых льгот, вычетов и иных механизмов снижения налогового бремени при налогообложении доходов физических лиц. Бесспорно, количество, размер и условия предоставления налоговых послаблений прежде всего зависят от экономических возможностей государства, его социальных и политических преференций. При анализе системы налоговых послаблений также необходимо учитывать и сложившуюся налоговую систему государства – прежде всего, наличие иных прямых налогов,

уплачиваемых физическими лицами, а также размеры косвенного налогообложения и его соотношение с прямым налогообложением.

Тем не менее проведенный выше анализ позволяет выделить следующие заслуживающие особого внимания способы регулирования налогового бремени физических лиц:

установление не облагаемого налогом минимума и регулирование его размера в зависимости от размера полученного дохода;

предоставление налоговых льгот на иждивенцев, к которым относятся не только дети и взятые под опеку (попечительство) лица, но и, например, родители, бабушки, дедушки;

налоговые льготы для молодых семей при заключении ипотечных кредитов;

возможность для отдельных категорий налогоплательщиков использовать налоговые льготы (вычеты) в последующих налоговых периодах;

использование налогового кредита как механизма снижения налогового бремени физических лиц;

детальное регулирование налогообложения доходов от инвестиционной деятельности и прироста капитала в части предоставления налоговых изъятий, вычетов и льгот;

закрепление в законодательстве требований об индексации фиксированных сумм налоговых льгот, вычетов и освобождений.

Представляется, что адаптация приведенных положений может способствовать повышению социальной направленности налоговых льгот, а также инвестиционной активности населения.

6. Заказ 732

ПРЕФЕРЕНЦИИ ДЛЯ ПЛАТЕЛЬЩИКОВ МЕСТНЫХ НАЛОГОВ

THE PREFERENCES FOR TAXPAYERS OF LOCAL TAXES

В. Иванова

доктор юридических наук, доцент

Ульяновский государственный университет

Анализируется правовая природа и роль налоговых льгот и налоговых освобождений в качестве налоговых преференций, предоставляемых государством налогоплательщикам местных налогов.

We analyze the legal nature and role of tax incentives and tax exemptions as tax incentives provided by the state taxpayers to local taxes.

Роль преференций в налоговом праве играет большую роль при установлении налогового бремени для различных категорий налогоплательщиков по одному и тому же налогу. Основными видами преференций для налогоплательщиков являются налоговые льготы и налоговые освобождения. Устанавливаются эти преференции при формировании законодателем юридической конструкции конкретного налога.

Являясь дополнительным элементом юридической конструкции налога, льгота устанавливается по тому или иному налогу в качестве преференции, направленной на удовлетворение интересов определенных в законе категорий налогоплательщиков. Льгота устанавливается только в отношении налогоплательщика. Например, не устанавливаются льготы для лица, несущего налоговое бремя в косвенных налогах.

Предоставление налоговых льгот физическим лицам по ныне действующим поимущественным налогам является частью социальной политики государства. Причем стоит заметить, что налоговые льготы и налоговые освобождения установлены в федеральных рамочных законах: в главе 31 части второй Налогового кодекса РФ «Земельный налог» и в Законе РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 в редакции от 22 августа 2004 г. «О налогах на имущество физических лиц». Местным органам самоуправления предоставлено право устанавливать дополнительные налоговые льготы по местным налогам, чем они довольно активно пользуются.

В условиях формирования правового социального государства роль льгот резко возрастает, так как предоставление их связано с повышением благосостояния населения. *Налоговая льгота – это установленные законом преимущества отдельных категорий налогоплательщиков перед другими, снижающие сумму подлежащего к уплате налога и позволяющие направлять освободившиеся средства на удовлетворение социальных и экономических потребностей налогоплательщиков.*

© Иванова В., 2012

Наряду с налоговыми льготами налоговыми преференциями являются налоговые освобождения. Налоговые освобождения отличаются от налоговых льгот по своей правовой природе и по характеру действия. Налоговые освобождения играют положительную роль в улучшении экономического положения отдельных категорий лиц, выведенных из-под налогообложения, и могут считаться преференциями. *Налоговое освобождение – это установленное законом особое условие, позволяющее не признавать налогоплательщиками отдельные категории физических лиц и организаций по отдельным налогам, которые они уплачивали (будут уплачивать) при отсутствии этих условий.* Разграничение понятий «налоговая льгота» и «налоговое освобождение» важно с точки зрения установления обязательных юридических характеристик налогоплательщика. В то время как налоговая льгота указывает на уменьшение налогового бремени, налоговое освобождение не связано с его уменьшением. Оно является императивным установлением государства и исключает категорию лиц из числа налогоплательщиков, не предполагая обязанности по уплате налога вообще. Действует налоговое освобождение только при определенных законом основаниях, при исчезновении которых налоговое освобождение прекращается.

Законодатель, применяя различные налоговые льготы и налоговые освобождения, может проводить гибкую социальную политику. Поэтому важно в законодательстве четко различать налоговые льготы и налоговые освобождения. В действующем законодательстве о местных налогах законодатель зачастую не разделяет налоговые льготы и налоговые освобождения. Так, например, в ст. 395 Налогового кодекса РФ, названной «Налоговые льготы», в действительности установлены налоговые освобождения для отдельных категорий налогоплательщиков по земельному налогу. Поэтому эту статью необходимо назвать «Налоговые освобождения» и перенести в нее также из п. 1 ст. 388 Налогового кодекса РФ положение об освобождении от налогообложения лиц, у которых земельный участок находится на праве безвозмездного срочного пользования. В эту же статью следует перенести п. 2 ст. 389 Налогового кодекса РФ, в которой перечислены налоговые освобождения по объекту налога.

Целый ряд земельных участков выведен из-под налогообложения в связи с их особым значением или выведением из хозяйственного оборота, но только до той поры, пока они имеют указанный в п. 2. ст. 389 Налогового кодекса РФ правовой режим. Все указанные в законе льготы также целесообразно разместить в одной статье и поместить в ней п. 5 ст. 391 Налогового кодекса РФ, в котором закреплена норма, содержащая льготу в виде не облагаемого налогом минимума в размере 10 000 рублей на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования для ряда налогоплательщиков. В эту же статью следует перенести из ст. 387 «Особые положения» норму, предоставляющую представительным органам муниципальных образований и городов федерального значения право устанавливать также льготы в виде не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков. Установ-

ление дифференцированных налоговых ставок, допускаемое п. 2 ст. 394 «Налоговые ставки», представляет собой налоговую льготу, связанную с понижением налоговой ставки, и также должно закрепляться в статье Налогового кодекса РФ, содержащей льготы. Таким образом, все льготы будут закреплены в одной статье Налогового кодекса РФ.

Статья 4 Закона РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 в редакции от 22 августа 2004 г. «О налогах на имущество физических лиц» называется «Льготы по налогам». Необходимо изменить формулировку названия статьи. Так как в ней указаны налоговые освобождения, то и назвать ее следует «Налоговые освобождения». Причем в пп. 1 и 2 ст. 4 Закона применены различные формулировки – «от уплаты налога освобождаются» и «налог не уплачивается». В обоих случаях имеет место налоговое освобождение для физического лица собственника имущества от уплаты налога на имущество физических лиц. Поэтому такое разделение в ст. 4 нецелесообразно. Следует оставить одну формулировку – от уплаты налогов освобождаются. Полагаем важным факт освобождение от уплаты налога на имущество физических лиц пенсионеров, так как, во-первых, размер пенсий невелик, во-вторых, они являются компенсационными выплатами, а не доходом физического лица.

В связи с этим вызывает опасение предполагаемое установление местного налога на недвижимость вместо двух действующих в настоящее время местных налогов: земельного налога и налога на имущество физических лиц. В соответствии с проектом закона ни одна категория лиц не освобождается от уплаты налога. В проекте федерального рамочного закона нет в достаточной мере социально ориентированных положений, указывающих на введение налоговых льгот и налоговых освобождений. В п. 3 ст. 390 «Налоговая база» предлагается ввести налоговый вычет в размере суммы стоимости 5 кв. м общей площади жилья на одного проживающего. При этом в соответствии с п. 1 ст. 392 проекта закона «оценка объектов недвижимости для целей налогообложения осуществляется в порядке, определяемом актами органов местного самоуправления исходя из оценки рыночной стоимости объектов недвижимости с применением понижающего коэффициента 0,8».

Несмотря на полное отсутствие юридической техники при закреплении налоговых льгот и налоговых освобождений в действующем законодательстве о местных налогах, четко прослеживается социальный характер предоставляемых физическим лицам преференций. Введение налога на недвижимость уничтожит эти преференции. Во-первых, произойдет ухудшение положения пенсионеров, имеющих освобождение от уплаты налога на имущество физических лиц, во-вторых, возрастет налоговое бремя всех налогоплательщиков в связи с исчислением налоговой базы по методике, исходящей из рыночной стоимости жилых помещений и земельных участков. Введение нового местного закона в предлагаемом виде противоречит определенному в ст. 7 Конституции РФ социальному характеру государства.

ПРАВОВОЙ РЕЖИМ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ И ПРЕФЕРЕНЦИЙ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН

LEGAL REGIME OF TAX ALLOWANCES AND PREFERENCES IN REPUBLIC OF KAZAKHSTAN

Е. Порохов

доктор юридических наук, профессор,
директор НИИ финансового и налогового права

Республика Казахстан

Темой данной статьи является правовой режим налоговых льгот и налоговых преференций в Республике Казахстан.

Theme of this article is the legal regime of tax breaks and preferences in the Republic of Kazakhstan.

Тема налоговых льгот была актуальна для государства, налогоплательщиков и общества во все времена. Государство с помощью налоговых льгот стремилось оказывать посильную поддержку тем социальным слоям и категориям налогоплательщиков, которые, по его мнению, заслужили этого или в ней особо нуждались. Современное государство освобождает от налогообложения, как правило, представителей социально уязвимых слоев населения: ветеранов войны и труда, инвалидов, малолетних и престарелых иждивенцев, многодетные семьи, учащихся. С помощью налоговых льгот государство также реализует в своей налоговой политике стимулирующую функцию налогообложения, обращенную к инвесторам, к предпринимателям, занятым в приоритетных секторах экономики, к субъектам малого и среднего бизнеса и другим категориям активной части населения, с целью привлечения их внимания и инвестиций в поощряемые государством сферы производства и общественно полезной деятельности (наука, образование, здравоохранение, культура, спорт). Соответственно, каждая категория налогоплательщиков всегда стремится доказать государству необходимость предоставления им налоговых льгот в целях государственной защиты и поддержки именно их интересов.

В целом же у всего общества отношение к налоговым льготам всегда было и по-прежнему остается неоднозначным – от одобрения до осуждения. И отношение к налоговым льготам всегда формировалось под влиянием господствовавших в обществе идей и течений. В большинстве случаев у остальных людей льготы ассоциировались с необоснованным освобождением от налоговых тягот и лишений власть имущих, в создании им сословных привилегий, преимуществ и предпочтений.

В современном государстве принципы юридического равенства всех перед налоговым законом и социальной справедливости предъявляют особые требования к критериям определения категорий налогоплатель-

© Порохов Е., 2012

щиков-льготников, к характеру и видам налоговых льгот, к порядку их установления и предоставления.

Как правило, налоговые льготы должны быть обращены к действительно нуждающимся в них категориям налогоплательщиков. Налоговые льготы не должны создавать необоснованных привилегий для материально обеспеченных и социально благополучных слоев населения. Предоставление налоговых льгот не должно быть средством дискриминации налогоплательщиков. И тем более в государстве не должно быть никаких индивидуальных льгот для избранных.

За последние 20 лет в налоговой политике Казахстана были различные приоритеты в развитии социально-экономических отношений. Поэтому история налоговых льгот в Казахстане – это история предпочтений и приоритетов в развитии прежде всего самого государства и его социально-экономической системы. Традиционно принято считать, что налоговые льготы – это один из самых эффективных рычагов воздействия государства на налогоплательщиков, на их сознание и поведение. Именно поэтому государство помимо других стимуляторов социально-экономического развития всегда обращалось в своей деятельности к теме налогового стимулирования.

Однако налоговые льготы не являются панацеей от всех бед и ключом к решению всех проблем. История знает немало примеров, когда предоставленные государством налоговые льготы в конечном итоге не достигали своей цели и даже, напротив, своим количеством и бессистемным предоставлением подрывали основы налоговой системы государства, негативно сказывались на формировании государственных доходов, на социальных и экономических процессах в обществе, превращали изначально исключительный режим налоговых льгот в общий и доступный для всех желающих, порождали массовые кампании налогоплательщиков и их лоббистов по выбиванию для себя налоговых льгот, создавали в сознании большинства людей уклонистские настроения, а впоследствии и массовые протесты против необоснованного предоставления льгот избранным или сомнительным лицам.

Налоговые льготы никогда не будут эффективными в отсутствие других системных механизмов защиты и поддержки налогоплательщиков со стороны государства (стабильность и определенность налогового законодательства, посильная налоговая нагрузка в рамках общего налогового режима, законность всех актов и действий налоговых органов государства, эффективность отправления правосудия по налоговым делам, суровость и неотвратимость наказания за уклонение от уплаты налогов и др.). Поэтому использование налоговых льгот как со стороны государства, так и со стороны налогоплательщиков должно быть изначально грамотным и продуманным.

В связи с этим важно правильное понимание сущности и назначения налоговых льгот в налоговой системе современного государства.

Налоговые льготы *– это предоставленные государством отдельным категориям налогоплательщиков преимущества (послабления) в*

налогообложении в виде полного или частичного освобождения от уплаты налогов, уменьшения их суммы или создания более выгодных условий для их уплаты, которые используются налогоплательщиками в качестве субъективного права в рамках нормативно регламентированной ситуации при наличии у них для этого оснований.

Налоговые льготы имеют следующие существенные признаки, отличающие их от других схожих в налоговом праве явлений:

1. Налоговые льготы устаналиваются и предоставляются государством сознательно и целенаправленно, выражают государственную волю в отношении льготируемых категорий налогоплательщиков. Налоговые льготы, как правило, устанавливаются законодателем в налоговом законе в виде позитивных управомочивающих налогово-правовых норм.

При этом отметим, что *не являются* налоговыми льготами пробелы и упущения в налоговом законодательстве, которые позволяют налогоплательщикам в определенных практических ситуациях самостоятельно правомерно избегать налогообложения без специального на то волеизъявления государства.

2. Налоговые льготы устаналиваются и предоставляются в соответствии с законодательно закрепленными принципами налогообложения и налогового права. Налоговые льготы по критериям отбора лиц, которым они предоставляются, по своему характеру и по порядку их предоставления не должны противоречить принципам законности, обоснованности, социальной справедливости, юридического равенства, обязательности и всеобщности налогообложения. В противном случае будет проявляться дискриминация в налогообложении тех или иных категорий налогоплательщиков по их индивидуальным признакам и, соответственно, будут существовать дискриминационные налоговые режимы для разных групп налогоплательщиков.

3. Налоговые льготы представляют собой выгодные для налогоплательщиков-льготников изъятия (преимущества и послабления) из общего режима налогообложения. Они существуют и реализуются в рамках специального (льготного) налогового режима, предусматривающего полное или частичное освобождение от уплаты налогов, уменьшение их суммы или их уплату на более выгодных для налогоплательщика условиях. При этом предоставление налоговых льгот не подразумевает производство каких-либо дополнительных государственных выплат налогоплательщикам из бюджета государства. В лучшем случае налогоплательщику могут быть возвращены уплаченные им ранее в общеустановленном порядке налоги или возмещены расходы, понесенные им в связи с уплатой налогов.

Не являются налоговыми льготами налоговые вычеты в случаях, когда способ исчисления налоговой базы предусматривает вычитание произведенных налогоплательщиком расходов и (или) уплаченных им налогов.

Так, для того чтобы налогообложение подоходным налогом было справедливым, каждому налогоплательщику предоставляется *право на*

вычет из совокупного дохода всех расходов, которые были произведены налогоплательщиком в связи с получением дохода. При этом государство принимает в расчет, что налогоплательщики при осуществлении ими предпринимательской деятельности с целью получения доходов производят финансирование своей деятельности за свой счет, т.е. за счет принадлежащих им на праве собственности средств или за счет привлеченных на возвратной и платной основе средств кредиторов или инвесторов (*самофинансирование*). В связи с этим *налоговые вычеты* представляют собой форму возмещения (компенсации) налогоплательщику из полученного им совокупного дохода всех произведенных им в налоговом периоде расходов на финансирование своей деятельности с целью получения доходов (*самоокупаемость*). Право на налоговые вычеты реализуется налогоплательщиком самостоятельно по своему усмотрению, но в соответствии с предусмотренными для этого налоговым законом специальными правилами и ограничениями.

Таким образом, вычеты в налоговом обязательстве по подоходному налогу носят компенсационный (восстановительный) характер и реализуются в качестве *общего права любого налогоплательщика* при исчислении им налогооблагаемого дохода (прибыли).

Вследствие этого налоговые вычеты нельзя отождествлять с налоговыми льготами, поскольку вычеты по своей экономической сути не являются каким-либо преимуществом в налогообложении отдельных категорий налогоплательщиков в связи с их особым социальным или экономическим статусом. Вычеты предоставляются, как правило, всем налогоплательщикам в рамках общего налогового режима. И лишь в отдельных случаях в рамках специальных налоговых режимов вычеты могут не предоставляться налогоплательщикам в силу специфики их правового статуса (например, нерезиденты, получающие доход из казахстанского источника и не осуществляющие в Республике Казахстан деятельность через постоянное учреждение), упрощенного порядка их обложения и (или) предоставленной им пониженной налоговой ставки (например, субъекты малого бизнеса в рамках специального налогового режима на основе упрощенной декларации).

В законодательной практике смешение понятий налоговых льгот и налоговых вычетов нередко приводит к таким ситуациям, когда налогоплательщики в ходе проведения государством налоговых реформ под видом пересмотра налоговых льгот необоснованно лишаются своих законных прав на налоговые вычеты.

4. Налоговые льготы предоставляются отдельным категориям лиц, которые изначально являются налогоплательщиками, но пользуются при этом адресной и целенаправленной защитой или поддержкой государства.

Для лиц, которые изначально не являются и не признаются государством в качестве налогоплательщиков по тем или иным видам налоговых обязательств, такой их статус не является льготным. Например, в Ка-

захстане государственные учреждения не являются плательщиками корпоративного подоходного налога, налогов на имущество, на транспорт и земельного налога. Однако это не означает, что государство тем самым предоставляет указанным лицам специальные налоговые льготы.

5. Возможность использования налоговых льгот является субъективным правом налогоплательщиков, которым они предоставлены. Право на налоговые льготы реализуется ими по своему выбору и усмотрению в рамках предусмотренных налоговым законом правил и ограничений.

В связи с этим необходимо признать, что налоговые льготы, хотя и предоставляются и используются в рамках специального (исключительного) налогового режима, тем не менее являются неотъемлемой частью всего режима налогообложения и находятся в нем изначально. В случае неиспользования налогоплательщиком своего права на налоговые льготы он продолжает пребывать в общем налоговом режиме и подвергается налогообложению в общеустановленном порядке.

В Казахстане появление и существование разных видов налоговых льгот на всем протяжении развития налогового законодательства тоже сопровождалось их неоднозначным восприятием и оценкой со стороны общества.

В отдельных случаях такие льготы воспринимались в обществе с пониманием и одобрением (например, налоговые льготы ветеранам Великой Отечественной войны, инвалидам, многодетным семьям). В других случаях они вызывали негодование, возмущение и осуждение со стороны общества или отдельных его социальных групп и слоев (например, налоговые льготы иностранным инвесторам с 1993 по 2003 г. или недропользователям с 1991 по 2009 г.).

Одним из показательных примеров явилось в свое время предоставление налоговых льгот только иностранным инвесторам и стабилизация только для них льготных налоговых режимов. Сделано это было с целью привлечения в Казахстан и его экономику иностранных инвестиций, когда отечественный капитал еще не сформировался.

На заре своей независимости Казахстан, как и все суверенные государства на постсоветском пространстве, был заинтересован в привлечении в свою экономику иностранных инвестиций и стремился создать для этого все необходимые условия, в том числе и в сфере налогообложения иностранных инвестиций. С этой целью Казахстаном была проделана, по сути, титаническая работа по принятию в кратчайшие сроки нового рыночного законодательства в стране, по созданию благоприятного инвестиционного климата и льготного для инвесторов налогового режима, по формированию положительного имиджа государства у иностранных инвесторов.

В Казахстане были созданы все условия для вхождения иностранных инвесторов в экономику республики. Единственным смущавшим иностранных инвесторов вопросом оставался вопрос нестабильности законодательства и неопределенности их статуса в новом независимом госу-

дарстве. Вопрос стабильности налогового режима интересовал и недропользователей, которые работали в рамках долгосрочных контрактов на недропользование и вследствие этого строили экономическую модель своей предпринимательской деятельности на долгосрочную перспективу.

В начале 90-х гг. этот вопрос был однозначно разрешен государством путем стабилизации правового и налогового режимов пришедших в Казахстан иностранных инвесторов и предоставления исключительно им разного рода льгот на начальном этапе инвестиций. При этом задача стабилизации налогового режима для иностранных инвесторов была решена достаточно необычным для налогового права способом – путем включения в инвестиционные (гражданско-правовые) контракты условий о налогообложении по закону, действовавшему на момент заключения контрактов, и неизменности закрепленных в контрактах налоговых режимов до окончания срока действия инвестиционных контрактов. Таким же образом был решен вопрос и с недропользователями.

В качестве гарантии иностранным инвесторам и недропользователям от частых изменений в налоговом законодательстве была избрана гражданско-правовая конструкция неизменности условий договора без обоюдного согласия его сторон, в том числе и в части налогового режима (условий налогообложения). Эта конструкция нашла свое законодательное обоснование и закрепление как в гражданском, так и в налоговом законодательстве того времени.

Гарантии стабильности законодательства от частых изменений были предоставлены иностранному инвестору законодателем, прежде всего, путем введения специального налогового режима для работы в рамках контрактов по тому налоговому законодательству, которое действовало на момент заключения контракта.

В соответствии с п. 1 ст. 6 Закона Республики Казахстан от 27 декабря 1994 г. № 266-XIII «Об иностранных инвестициях» в случае ухудшения положения иностранного инвестора вследствие изменений в законодательстве и (или) вступления в силу и (или) изменения условий международных договоров к иностранным инвестициям в течение 10 лет применяется законодательство, действовавшее в момент осуществления инвестиций, а по инвестициям, осуществляемым по долгосрочным (свыше 10 лет) контрактам с уполномоченными государством органами, – до окончания срока действия контракта, если контрактом не предусмотрено иное.

Кроме того, норма п. 2 ст. 383 Гражданского кодекса Республики Казахстан предусматривала, что, если после заключения договора законодательством устанавливаются обязательные для сторон правила иные, чем те, которые действовали при заключении договора, условия заключенного договора сохраняют силу, кроме случаев, когда законодательством установлено, что его действие распространяется на отношения, возникшие из ранее заключенных договоров. Таких особых случаев обратной силы законов специальное законодательство, как правило, не предусматривало.

Так, вопрос стабильности контрактов на недропользование активно и подробно регламентировался нормами законодательства о недропользовании в Республике Казахстан. Норма ст. 57 Указа Президента Республики Казахстан, имевшего силу закона, от 28 июня 1995 г. «О нефти» предусматривала, что подрядчику гарантируется защита его прав в соответствии с законодательством Республики Казахстан. Изменения и дополнения законодательства, ухудшающие положение подрядчика, не применяются к контрактам, заключенным до таких изменений и дополнений.

Аналогичные положения содержались и в ст. 71 Указа Президента Республики Казахстан, имевшего силу закона, от 27 января 1996 г. «О недрах и недропользовании», где также указывалось, что недропользователю гарантируется защита его прав в соответствии с законодательством, а изменения и дополнения законодательства, ухудшающие положение недропользователей, не применяются к контрактам, выданным и заключенным до таких изменений и дополнений.

Нормы о стабильности налогового режима появились и сохранялись в разные времена и в налоговом законодательстве.

Таким образом, в самом общем виде принцип стабильности правового и налогового режима с 1990 г. сводился к тому, что правовой и налоговый режим (условия налогообложения) иностранного инвестора и недропользователя устанавливается в контракте, должен соответствовать положениям действующего на момент заключения контракта законодательства и сохраняется неизменно в течение всего срока действия контракта.

В итоге возник эффект одновременной *налоговой полирежимности*: «Сколько контрактов, столько правовых и налоговых режимов и столько налоговых законодательств, существующих одновременно». Каждый налогоплательщик в таком случае жил в своем «замороженном» налоговом времени по замкнутому кругу, а налоговые органы каждый раз судорожно искали применимое к каждому налогоплательщику налоговое законодательство.

Иностранных инвесторов и недропользователей такой предложенный государством договорной способ предоставления государственных гарантий стабильности налогового и других отраслей законодательства поначалу удовлетворил, и инвестиции пошли в экономику Казахстана. Однако он не мог удовлетворить в будущем отечественных инвесторов, и прежде всего само государство.

Такая практика со временем стала приводить к достаточно частым и острым конфликтным ситуациям отечественных инвесторов с иностранными инвесторами и с самим государством, что повлекло за собой кардинальный пересмотр подходов государства к решению им же когда-то инициированной проблемы. Предоставляя налоговые льготы и стабилизируя налоговый режим в отношении только иностранных инвесторов, государство не сделало того же самого в отношении отечественных инвесторов.

В теории международного частного права «национальный режим» (правовой режим для собственных граждан и организаций) является самым благоприятным режимом для иностранцев в чужом государстве, поскольку он приравнивает иностранцев и их организации в правах и обязанностях к гражданам и юридическим лицам этого государства. Об этом (с оговорками) говорится и в п. 4 ст. 12 Конституции Республики Казахстан: «Иностранцы и лица без гражданства пользуются в Республике правами и свободами, а также несут обязанности, установленные для граждан, если иное не предусмотрено Конституцией, законами (политические права) и международными договорами (принципы взаимности и реторсии)».

Тогда начинает действовать принцип равенства всех и каждого перед законом и судом, даже независимо от гражданства и резидентства. Предоставление государством бóльших прав одним лицам, чем другим, в зависимости от наличия одного только статуса «иностранный» или «отечественный», означает уже дискриминацию и ущемление их прав и законных интересов по признаку гражданства и резидентства (места регистрации). И если в отношении иностранных лиц это можно обосновать действием международно-правовых принципов взаимности и реторсий, то в отношении соотечественников данное явление не подлежит никакому объяснению.

Даже «режим наибольшего благоприятствования», несмотря на свое благозвучное название, означает всего лишь предоставление государством иностранцам прав в том объеме, в котором такие права предоставлены другим иностранцам, пользующимся наибольшими симпатиями предоставляющего государства[1]. Но ни в коей мере не доведение этого режима до статуса национального, а тем более – *лучше национального*. Об этом же заявлено и в п. 1 ст. 4 Закона Республики Казахстан «Об иностранных инвестициях» от 27 декабря 1994 г.

Таким образом, «национальный режим» государства, каким бы он ни был плохим для граждан и организаций-резидентов, является самым благоприятным режимом для иностранцев. За его чертой уже начинается дискриминация своих же граждан и организаций-резидентов по признаку гражданства и страны регистрации или места происхождения инвестиций (как в рассматриваемом нами случае).

В случае с иностранными инвесторами налицо было нарушение почти всех принципов налогообложения: обязательности, всеобщности и справедливости налогообложения и равенства всех перед налоговым законом. Следует отметить, что иногда изменения в налоговое законодательство до 2002 г. вносились по несколько раз в год, а контракты заключались постоянно (в том числе и в промежутках между этими изменениями).

Налоги, как публично-правовые платежи в бюджет, в силу принципов равенства всех перед налоговым законом, единства налоговой системы

[1] См.: *Сарсембаев М. А., Сарсембаев К. М.* Международное право : общая и особенная части : учебник. Алматы : Жеті Жаргы, 2009. С. 120.

и справедливости налогообложения, изначально должны исчисляться и уплачиваться в том налоговом периоде и в соответствии с тем налоговым законодательством, когда и при котором они возникли у налогоплательщика. Поэтому налоги не могут и не должны быть предметом регулирования гражданского и договорного права, соответственно, и судьба налогов и налоговых режимов не может решаться исключительно гражданско-правовыми методами на основе принципа неизменности условий гражданских договоров.

Кроме того, не следует забывать и о *праве всех* на стабильность законодательства в целом, которое должно достигаться усилиями государства и общества одновременно для налогоплательщиков, а не для отдельных их категорий. Через призму прав всех на стабильность законодательства мы опять возвращаемся к вопросу о равенстве. Думается, что здесь на помощь могла бы прийти более четкая регламентация действия законов во времени с описанием возможности и оснований придания законам обратной силы, если они в целом улучшают положение, и невозможности обратной силы, если законы ухудшают положение гражданина или организации.

Описанные выше проблемы возникают вследствие изначально допущенных государством ошибок в механическом использовании частноправовых (договорных) методов регулирования публично-правовых (налоговых) отношений. Впоследствии возникшие проблемы с налоговыми льготами иностранных инвесторов и недропользователей были хотя и с большим трудом, но все-таки разрешены путем утверждения единой для всех инвестиционной и налоговой политики государства и принятия новых законодательных актов по указанным вопросам.

Так, в соответствии с п. 6.1 Стратегии индустриально-инновационного развития Республики Казахстан на 2003–2015 гг., утвержденной Указом Президента Республики Казахстан от 17 мая 2003 г. № 1096[2], «целью государственной инвестиционной политики в отношении индустриально-инновационного развития является определение источников финансирования и соответствующих механизмов поддержки и привлечения инвестиций в те ниши, которые частный сектор не в состоянии осилить без государственного вмешательства». Согласно п. 7.2.2 указанной Стратегии, «одним из основных направлений привлечения инвестиций в новые наукоемкие и высокотехнологичные производства является стимулирование обновления устаревших фиксированных активов, предусмотренного законодательством Республики Казахстан по государственной поддержке инвестиций. Стимулирование обновления основных фондов производится путем предоставления инвестиционных налоговых преференций в виде права на дополнительные вычеты из совокупного годового дохода налогоплательщиков, а также освобождения их от уплаты налога на имущество по вновь введенным фиксированным активам и земельного налога на участки, приобретенные и используемые для реализации конкретного

[2] САПП РК. 2003. № 23–24. С. 217.

инвестиционного или инновационного проекта». С целью реализации основных направлений новой и единой для всех инвестиционной политики Казахстана законодателем были приняты Закон Республики Казахстан от 8 января 2003 г. № 373-II «Об инвестициях» и нормы ст. 138–140 и пп. 9) п. 1 ст. 107 в Налоговом кодексе Республики Казахстан от 12 июня 2001 г. о налоговых льготах для всех инвестиционных проектов.

Однако практика предоставления государством налогоплательщикам налоговых льгот на основе договоров с ними и стабилизации для них налоговых режимов (предоставления гарантий их неизменности до окончания срока действия договора) навсегда войдет в историю налогового права Казахстана.

Бывали в истории налогового права Казахстана и случаи предоставления налоговых льгот индивидуального характера конкретным налогоплательщикам на основании индивидуальных актов правительства и иных государственных органов и на основании многочисленных нормативных актов неналогового законодательства.

Постепенно государство пришло к необходимости исключения всех ранее установленных налоговых льгот из нормативных актов неналогового законодательства и отмены индивидуальных правовых актов о предоставлении налоговых льгот. С принятием Указа Президента Республики Казахстан от 24 апреля 1995 г. всем субъектам правотворчества было запрещено включать налоговые льготы в акты неналогового законодательства и предоставлять льготы индивидуального характера. Но новый Указ в своем действии не распространялся на ранее возникшие льготные и стабилизированные налоговые отношения до окончания срока их действия.

Таким образом, история налогового права наглядно продемонстрировала, что налоговые льготы могут устанавливаться и предоставляться как в индивидуально-правовом, так и в нормативно-правовом порядке, как актами налогового, так и актами неналогового законодательства, как на основе договоров налогоплательщика с государством, так и односторонними актами государства и его органов.

История налогового права Казахстана также продемонстрировала возможность использования налогоплательщиками установленных для них налоговых льгот как непосредственно, так и посредством издания для них индивидуальных правовых актов уполномоченных на это государственных органов или заключения договоров о предоставлении налоговых льгот. Достаточно продолжительное время налоговые льготы предоставлялись инвесторам путем заключения с ними договоров о предоставлении инвестиционных налоговых льгот и преференций, пока такие преференции после принятия в 2008 г. нового Налогового кодекса не стали предоставляться таким инвесторам автоматически в нормативном порядке и использоваться налогоплательщиками самостоятельно без актов правоприменения уполномоченных государственных органов.

Отметим, что предоставленные ранее налоговые льготы после использования их налогоплательщиками изначально не подвергались ка-

кому-либо сомнению или проверке со стороны государства на предмет обоснованности их получения и использования. После использования налоговой льготы в рамках конкретных налоговых правоотношений все забывали о ее существовании и больше к ней уже не возвращались. Но впоследствии в практике контролирующих органов Казахстана наметилась новая тенденция проверки обоснованности и законности получения и использования налоговых льгот, а в случае выявления необоснованности их получения или неправильности их использования – производство корректировки налоговых обязательств налогоплательщиков в соответствии с общим режимом налогообложения. Необоснованное получение и использование налогоплательщиками налоговых льгот стало также рассматриваться как один из возможных способов уклонения от уплаты налогов.

Возникло так называемое «*налоговое администрирование налоговых льгот*», при котором процесс и результаты их использования налогоплательщиком стали тщательно отслеживаться контролирующими органами государства на предмет соблюдения налогоплательщиком всех процедур их осуществления в соответствии с их назначением и наличия этому документального подтверждения.

Сейчас также наблюдаются случаи, когда налоговые и таможенные органы осуществляют проверки законности и обоснованности использования налогоплательщиками налоговых льгот, предоставленных им и использованных ими начиная с 1993 г. и до истечения срока действия налоговых льгот.

Подобная картина указывает на то, что, в отсутствие ранее в налоговом законодательстве Республики Казахстан четкого и однозначного порядка получения и использования налоговых льгот, у налогоплательщиков до сих пор сохраняются риски пересмотра их налоговых обязательств по основанию незаконности получения и (или) использования ими налоговых льгот или ненадлежащего оформления их осуществления.

В настоящее время политика государства в части предоставления налоговых льгот приобрела осмысленные и разумные очертания. С принятием Налогового кодекса Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г. государство провело полномасштабную ревизию всех ранее предоставленных налоговых льгот и порядка их предоставления.

Принятие в 2008 г. нового Налогового кодекса было обусловлено, прежде всего, политическими установками высшего руководства страны, в том числе и необоснованным количеством существоваших в то время налоговых льгот, которые постоянно и бессистемно росли.

В Послании народу Казахстана в 2008 г. Президент Республики Казахстан Н. А. Назарбаев отметил: «Необходимо привести налоговую систему в соответствие с задачами нового этапа развития Казахстана. Действующий Налоговый кодекс сыграл позитивную роль в экономическом росте, однако в настоящее время его потенциал практически исчерпан. Кодекс насчитывает *свыше 170 видов льгот и преференций*, которые пос-

тоянно и бессистемно растут. Правительству следует разработать новый Налоговый кодекс»[3].

В новом Налоговом кодексе количество налоговых льгот было значительно уменьшено, большая их часть была отменена за необоснованностью их предоставления, сохранившиеся льготы были конкретизированы и упорядочены, а порядок их предоставления был подробно регламентирован в самом Налоговом кодексе. Законодателем были пересмотрены критерии предоставления налоговых льгот и перечень лиц, претендующих на них, были унифицированы правила предоставления инвестиционных налоговых преференций и установлен нормативный порядок их предоставления всем лицам, подпадающим под законодательные критерии.

Сейчас в Казахстане налоговые льготы устанавливаются только в нормативном порядке и только в Налоговом кодексе. Предоставление налоговых льгот, не предусмотренных Налоговым кодексом, запрещается. Запрещается установление налоговых льгот в неналоговых законах, а также иными нормативными или индивидуальными правовыми актами государства и его органов. Предоставление налоговых льгот индивидуального характера (отдельным лицам) запрещается вообще, в том числе и в налоговом законе. Запрещается всякое освобождение от налоговых обязательств, от исполнения возникших налоговых обязательств, прощение налоговой задолженности актами индивидуального правоприменения налоговых и иных исполнительных органов. Налоговым и иным государственным органам также запрещается заключение с налогоплательщиками любых соглашений (в том числе мировых) об изменении им характера и объема их налоговых обязательств перед государством и порядка их исполнения. Сделки с казной не характерны для налогового права Казахстана. Об этом в свое время было прямо указано Верховным Судом Республики Казахстан в его нормативном постановлении от 23 июня 2006 г. № 5 «О судебной практике применения налогового законодательства» в виде самостоятельной запретительной нормы. Так, в п. 15 постановления было указано, что «в соответствии с частью второй статьи 49 ГПК суд не утверждает мирового соглашения сторон, если оно противоречит закону. Мировое соглашение между налогоплательщиком и налоговым органом нарушает установленные Налоговым кодексом принципы обязательности, определенности и справедливости налогообложения. Кроме того, право сторон на окончание дела мировым соглашением связано с наличием между ними основанных на равенстве имущественных отношений. Налоговые же отношения основаны на властном подчинении одной стороны другой. В этой связи суд не вправе утверждать мировое соглашение по налоговым спорам»[4].

[3] Рост благосостояния граждан Казахстана – главная цель государственной политики : Послание Президента Республики Казахстан Н. А. Назарбаева народу Казахстана от 6 февраля 2008 г. // Казахстанская правда. 2008. 7 февр.

[4] Сборник постановлений Пленума Верховного Суда Казахской ССР, Пленума Верховного Суда Республики Казахстан, нормативных постановлений Вер-

Правовые нормы об установлении налоговых льгот и предоставлении их определенным в налоговом законе категориям налогоплательщиков служат достаточной нормативной основой для их получения и использования в конкретных налоговых правоотношениях.

Законодателем также были конкретизированы в Налоговом кодексе виды налоговых льгот, что позволило обеспечить прозрачность и доступность всей информации о них. Так, по корпоративному подоходному налогу законодалем были установлены следующие виды налоговых льгот:

1. Уменьшение налогооблагаемого дохода путем корректировки определенных видов расходов и доходов налогоплательщика (ст. 133 НК РК).

2. Освобождение от уплаты налога для отдельной категории налогоплательщиков (ст. 134, 135, 135-1 НК РК).

3. Освобождение от налогообложения организаций, осуществляющих деятельность на территории специальных экономических зон (ст. 150–152 НК РК)[5].

4. Инвестиционные налоговые преференции (ст. 123 НК РК).

Использование налоговых льгот производится теперь только действиями самих управомоченных лиц по их самостоятельному и свободному усмотрению. Так, «налогоплательщиком при составлении годовой налоговой отчетности по КПН (корпоративному подоходному налогу) самостоятельно декларируется право на применение льгот»[6]. Никто не может быть принужден к использованию предоставленных ему налоговых льгот помимо его воли. В отдельных случаях для использования налогоплательщиком предоставленных ему налоговых льгот необходимо представление подтверждающих документов или предварительное совершение истребуемых налоговым законом действий (как, например, предоставление налогоплательщиком-инвестором в налоговый орган нотариально заверенной копии контракта с уполномоченным органом о предоставлении инвестиционных налоговых льгот и преференций или предоставление матерью свидетельства о рождении ребенка для освобождения ее от налогообложения подоходным налогом полученных ею пособий по беременности и родам).

Налогоплательщик также должен впоследствии в пределах сроков исковой давности иметь возможность доказать контролирующим органам законность и обоснованность использования им налоговых льгот и представить этому документальное подтверждение.

По результатам использования налогоплательщиками налоговых льгот налоговые органы вправе осуществлять контроль за их использованием и произвести корректировку налоговых обязательств налогопла-

ховного Суда Республики Казахстан (1968–2009 годы). Алматы : Норма-К, 2009. С. 429–433.

[5] См.: *Мурат М.* Обзор налоговых льгот : льготы по корпоративному подоходному налогу. URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31195160, Астана, 22 мая 2012 г.

[6] Там же.

тельщиков в случае незаконности или необоснованности использования налоговых льгот. «Правомерность уменьшения налогооблагаемого дохода и (или) освобождения от уплаты налога проверяется налоговым органом в рамках налогового администрирования посредством камерального контроля и налоговых проверок после представления декларации»[7].

В настоящее время налоговые льготы предоставляются только действительно нуждающимся в них категориям налогоплательщиков: представителям социально уязвимых слоев населения и лицам, осуществляющим виды деятельности в тех ее сферах, которые пользуются официальной государственной поддержкой.

Таким образом, в своем налоговом правотворчестве в 2008 г. Казахстан предпринял эффективную попытку реализовать на практике принцип справедливости налогообложения, согласно которому налогообложение в Казахстане является всеобщим и обязательным, а предоставление налоговых льгот индивидуального характера запрещается (ст. 7 НК РК).

[7] *Мурат М.* Указ. соч.

НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ: ПОНЯТИЕ И СТРУКТУРА

TAX CONCESSION: THE NOTION AND STRUCTURE

В. Зарипов

руководитель аналитической службы
юридической компании «Пепеляев Групп»

г. Москва

В статье предлагается оригинальное определение налоговой льготы. Определение дается на основе понятия экономического основания налога, дефиниция которого впервые предлагается в науке финансового права. Рассматривается структура налоговой льготы, называются ее элементы, даются их определения. Сформулированы предложения по совершенствованию законодательных основ правового регулирования льгот по налогам и сборам.

The article offers an innovative definition of a tax concession. To this end, it introduces, for the first time in financial law, the concept of the economic basis of a tax. It also breaks new ground by looking at the structure of a tax concession and defining its elements. The article proposes amendments that could be made to the legislative framework for tax concessions.

Критика существующих представлений

Налоговым льготам[1] в российской финансово-правовой науке уделяется достаточно большое внимание. В многочисленных статьях, ряде учебников и диссертационных работ делается попытка выявить природу налоговых льгот и предложить их научную классификацию. При этом, как правило, отсутствует критическое отношение к законодательному определению налоговой льготы: все рассуждения строятся на основе признания такого определения правильным априори.

Нельзя внести точность в рассуждения, если сначала ясность не внесена в определения. Как гласит восточная мудрость, любые споры заканчиваются спорами о смысле слов.

Согласно п. 1 ст. 56 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Такое определение налоговых льгот, к сожалению, не может использоваться ни на практике, ни для теоретических изысканий.

[1] Выводы, сделанные в статье в отношении налоговых льгот, практически в полной мере применимы и к льготам по сборам, поскольку в большинстве случаев между налоговыми льготами и льготами по сборам нет принципиальных отличий.

© Зарипов В., 2012

Во-первых, одна из основных задач определения – раскрыть сущность определяемого предмета (явления), а также отграничить его от всех иных, в том числе смежных. Наиболее часто используется родовидовое определение, когда указывается сначала род (широкое понятие), а затем видовое отличие. В п. 1 ст. 56 НК РФ сделана попытка такого определения, при этом указан лишь род (льготы по налогам и сборам – это преимущества), но не указано видовое отличие. В результате можно сделать парадоксальный вывод: поскольку льготы по налогам и сборам – это преимущества, то преимущества – это льготы по налогам и сборам! Очевидно, хотя и кажется невероятным, нарушение правил определения, т.е. правил формальной логики и научного познания. Вряд ли данный факт следует считать удивительным – подобных нарушений российское налоговое законодательство знает немало, во многом благодаря чему и заслужило сомнительную славу сложного и противоречивого. Так, с 1 января 1999 г. до 1 января 2007 г. объект налогообложения определялся в п. 1 ст. 38 НК РФ как … «иной объект».

Во-вторых, при практическом применении данного определения выясняется, что все так называемые преимущества заключаются на самом деле в использовании возможности не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере (другими словами, в освобождении от уплаты налогов и сборов) и ни в чем другом. В этом случае мы имеем дело с нарушением важного методологического принципа Frustra fit per plura quod potest fieri per pauciora (то, что можно объяснить посредством меньшего, не следует объяснять посредством большего), именуемого порой «бритвой Оккама». Другими словами, самое простое объяснение – самое верное. В правильности такого научного подхода не приходится сомневаться, ведь чем сложнее объяснение, тем больше вероятность ошибки. Итак, если все льготы – это преимущества, а все преимущества – это освобождения, то все льготы – это освобождения. Следовательно, законодательное определение льгот не соответствует как минимум двум правилам формальной логики и должно быть признано дефектным.

В-третьих, вызывает серьезные сомнения корректность определения льгот как преимуществ одних налогоплательщиков или плательщиков сборов по сравнению с другими. Можно ли говорить, например, о преимуществах лиц, получивших лучевую болезнь в результате ликвидации катастрофы на Чернобыльской АЭС, по сравнению с остальными гражданами? Определение налоговых льгот как преимуществ означает попытку дискредитации самой идеи налоговых льгот, которые, как известно, «исправляют этические пороки формального равенства между всеми гражданами»[2], т.е. позволяют обеспечить и равенство неформальное, фактическое.

Таким образом, использование для определения налоговых льгот термина «преимущество» следует признать неудачным.

[2] См.: Особое мнение судьи М. В. Баглая к Постановлению Конституционного Суда РФ от 04.04.1996 г. № 9-П.

Не соответствует действительности и утверждение, что льготы по налогам и сборам – это преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов. В большинстве случаев нормы об освобождениях от уплаты налогов вообще не содержат указания на категории плательщиков. Любой плательщик, у которого имеются обстоятельства, указанные в «льготных» нормах, вправе считать, что ему предоставлена льгота. Иное понимание означает, что преимущества, предоставляемые всем плательщикам, у которых фактически имеются основания для освобождения от уплаты налога, не являются льготами.

Необходимо дать доктринальное определение налоговых льгот, свободное от ошибок, допущенных при формулировании законодательного определения.

С учетом вышеизложенного, т.е. пользуясь, образно говоря, научной бритвой для отсечения всего ненужного, *налоговые льготы* можно определить как предусмотренное законодательством о налогах и сборах освобождение от уплаты налога.

Отграничение налоговых льгот от смежных понятий

Крайне важно отграничить льготы от таких смежных понятий, как расходы по налогу на прибыль, профессиональные вычеты по НДФЛ и вычеты на сумму так называемого НДС, уплаченную в составе цены поставщикам, поскольку и расходы, и вычеты позволяют уменьшить сумму налога к уплате. Имеется ли в данном случае освобождение от уплаты налога, и что в таком случае надо понимать под освобождением? Ответить на этот вопрос поможет понятие экономического основания налога.

В настоящее время отсутствует какое-либо законодательное или доктринальное определение данного понятия, несмотря на то, что закрепленная в п. 3 ст. 3 НК РФ норма-принцип «налоги должны иметь экономическое основание» все чаще применяется судами. Причем по одному из спорных вопросов Конституционный Суд РФ (от 01.10.2009 г. № 1269-О-О и от 01.12.2009 г. № 1484-О-О) и Высший Арбитражный Суд РФ (от 08.12.2009 г. № 11715/09 и от 08.11.2011 г. № 5292/11), сославшись на данный принцип, пришли в своих решениях к прямо противоположным результатам, что лишь подчеркивает необходимость работы по раскрытию содержания данного понятия.

Проведенные нами исследования позволяют предложить следующее определение *экономического основания налога (ЭОН)* – это добавленная стоимость, прибыль, чистый доход, природная рента, выгода от использования социально обеспеченных трудовых ресурсов или иная экономическая выгода, полученная налогоплательщиком. Например, в Постановлении от 17.02.2009 г. № 9181/08 Президиум ВАС РФ прямо указал, что «налогом на добавленную стоимость облагается фактически полученная обществом экономическая выгода» (в виде добавленной стоимости). Данный вывод следует признать совершенно правильным, при том,

что объектом налогообложения (т.е. юридическим поводом, своего рода «спусковым крючком» для начала процесса исчисления и уплаты налога) выступает реализация товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Как правило, указание на ЭОН «зашито» в само название налога – прямо указывается, часть какой имеющейся у налогоплательщика экономической выгоды изымается в публичных интересах. Однако в ряде случаев ЭОН маскируется законодателем, как правило, путем указания на назначение налога. Например, при взимании налога на пользователей автомобильных дорог происходило изъятие части выручки (т.е. это был антирыночный налог на выручку, своего рода осколок советской финансовой системы), а при взимании специального налога – изъятие части добавленной стоимости (т.е. это был еще один налог на добавленную стоимость, установленный в нарушение принципа однократности налогообложения[3]).

В настоящее время в Налоговом кодексе РФ мы можем наблюдать очередную терминологическую путаницу в отношении таких видов экономической выгоды, как прибыль и чистый доход. Прибыль, которая служит экономическим основанием налога на прибыль, ошибочно указана в п. 1 ст. 38 и ч. 1 ст. 247 НК РФ в числе объектов налогообложения (ранее в числе объектов налогообложения указывалась и добавленная стоимость). Доход в ст. 41 НК РФ определяется как экономическая выгода. При этом не проводится принципиально важное разделение дохода на валовой доход (все поступления имущества в пользу налогоплательщика в денежной и натуральной формах) и чистый доход (валовой доход за вычетом расходов), который, собственно, и является той экономической выгодой, которая может облагаться налогом на доходы физических лиц.

Исходя из понимания экономического основания налога как экономической выгоды, можно дополнить определение налоговой льготы и сформулировать его следующим образом: *налоговая льгота* – это предусмотренное законодательством о налогах и сборах освобождение от уплаты налога с полученной экономической выгоды. Иными словами, несмотря на получение экономической выгоды, налогоплательщик не обязан в силу закона уплачивать налог с такой выгоды.

Предложенное определение налоговой льготы с использованием понятия ЭОН позволяет дать ответы на ряд вопросов. Например, следует признать, что необлагаемый прожиточный минимум (НПМ) не является налоговой льготой, которую по своему усмотрению может предоставлять или не предоставлять законодатель. Исходя из понимания чистого дохо-

[3] В ст. 6 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» было установлено, что один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за определенный законом период налогообложения. Поскольку налогом облагается экономическая выгода, а объект налогообложения в принципе не может облагаться налогом, то следует сделать вывод, что в данной статье под объектом следовало понимать экономическую выгоду. Несмотря на то, что принцип однократности налогообложения в настоящее время в Налоговом кодексе РФ прямо не закреплен, он вытекает из п. 3 ст. 3 НК РФ.

да как экономического основания для взимания НДФЛ – это расход налогоплательщика, который должен быть обязательно (в первую очередь!) учтен для того, чтобы «налогом облагался бы так называемый чистый доход» (постановления Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 г. № 5-П и от 01.03.2012 г. № 6-П). С учетом данного вывода отмена с 1 января 2012 г. права граждан России на хотя бы символическую сумму НПМ является грубым нарушением принципа, закрепленного в п. 3 ст. 3 НК РФ.

В отношении нулевой ставки НДС при экспорте товаров можно сделать вывод, что это особый механизм государственной поддержки экспорта, который включает в себя одновременное предоставление налоговой льготы (в части освобождения от изъятия части добавленной стоимости, образующейся при реализации товаров на экспорт) и бюджетной субсидии (в размере суммы «налога на добавленную стоимость», уплаченной в составе цены поставщикам).

Структура налоговой льготы

Для многих исследователей налоговые льготы предстают в виде неких аморфных образований. Видимо, с этим связано их настойчивое желание предложить свою классификацию налоговых льгот и даже включить в законодательство перечень возможных налоговых льгот. Однако многообразие форм хозяйственной деятельности, случаев, когда граждане нуждаются в социальной помощи, и форм такой помощи и поддержки не позволяет сформировать закрытый перечень налоговых льгот.

На наш взгляд, для эффективной правовой работы с таким явлением, как налоговая льгота, важно на основе анализа законодательства и правоприменительной практики выделить в первую очередь ее составные элементы – в свое время именно выделение элементов налога (а не выделение видов налогов) позволило значительно упорядочить процесс установления налогов.

Можно выделить основные элементы налоговой льготы – основание использования льготы и объект льготирования, а также дополнительные (факультативные) – категория налогоплательщиков, условия и порядок использования налоговой льготы, размер льготирования. *Основные элементы налоговой льготы* – это те элементы, при наличии которых в законе льгота считается установленной (на ее использование вправе претендовать налогоплательщик), это своего рода скелет льготы. «Мышцы» (дополнительные элементы) весьма желательны, но не обязательны.

Категория налогоплательщиков – это круг лиц, имеющий право на льготу. Объект льготирования – это элемент налога (база, ставка и т.п.), с изменением которого связано освобождение от налога. Основание использования налоговой льготы – это фактическое обстоятельство (например, приобретение жилья), при наличии которого у налогоплательщика возникает право на налоговую льготу. Условия использования налоговой льготы – это условия, при соблюдении которых налогоплательщик вправе пользоваться льготой, например, документальное подтверждение, це-

левое использование, платность (в случае с отсрочками, рассрочками и инвестиционным налоговым кредитом). Порядок использования налоговой льготы – это процедура реализации права на налоговую льготу (как следует из ст. 52 НК РФ, общий порядок использования налоговых льгот – уведомительный и лишь в некоторых случаях – разрешительный). И, наконец, размер налоговой льготы – это размер (максимальный предел, лимит) изменения объекта льготирования.

Ключевым элементом налоговой льготы служит основание использования льготы как правоустанавливающее обстоятельство, но и другие элементы налоговой льготы имеют свое самостоятельное значение.

Требования к установлению налоговых льгот

Необходимо осознанно говорить об установлении и использовании налоговой льготы. *Установление* налоговой льготы – это закрепление в законодательном акте основных элементов налоговой льготы. *Использование* налоговой льготы – это действия по освобождению налогоплательщика от уплаты налога.

На основе вышеизложенного предлагаем включить в ст. 56 НК РФ следующее правило: «Льготы по налогам и сборам считаются установленными лишь в том случае, когда определены объект льготы и основание использования льготы. При установлении льгот по налогам и сборам могут предусматриваться отдельные категории налогоплательщиков и плательщиков сборов, имеющие право на льготу, а также порядок, условия и размер использования льготы».

Обоснованность исключения

Одна из серьезных проблем, присущая во все времена налоговым льготам как исключениям из общих правил – «неконтролируемое размножение» налоговых льгот. В результате исключения из правил становятся правилом. Если согласиться с аргументом, что, как и всякое исключение, введение налоговой льготы должно на чем-то основываться, то по аналогии с п. 3 ст. 3 НК РФ необходимо дополнить ст. 56 НК РФ следующей нормой: «Льготы по налогам и сборам не могут быть произвольными и должны иметь экономическое и (или) социальное основание. Экономическое основание льготы по налогу или сбору – экономическая выгода, получаемая обществом от ее использования налогоплательщиками и плательщиками сборов. Социальное основание льготы по налогу или сбору – обязанность государства по созданию условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие человека, а также реализацию гражданами своих конституционных прав».

PUBLIC BENEFIT ACTIVITIES AND TAX PREFERENCES

ОБЩЕСТВЕННО ПОЛЕЗНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ И ПРЕФЕРЕНЦИИ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

E. Koniuszewska, K. Święch
PhD
Szczecin University (Poland)

The purpose of this paper is a presentation and analysis of legal solutions establishing advantages for subjects with the status of a public benefit status, as consequently favouring the development (augmentation) of their activities. It seems justified, however, to precede the mentioned analysis with considerations concerning the conditions and methods of obtaining a status of a public benefit organisation.

Цель данной статьи – представить и проанализировать юридические решения, характеризующие преимущества, предоставляемые субъектам, обладающим статусом организации, занимающейся общественно полезной деятельностью, с тем, чтобы стимулировать дальнейшее развитие такого рода деятельности. Анализ предваряется определением условий предоставления статуса организации, занимающейся общественно полезной деятельностью.

The existence of legal regulations determining, among others, principles of conducting activities of public benefit non-governmental organisations in the sphere of public tasks, obtaining the status of a public benefit organisation and then their further functioning, for less than a decade has turned out to be sufficient for forming a conviction of a significant role of public benefit organisations in carrying out public tasks. However, the level of activity in fulfilling those tasks is determined to a large extent by limitations and factors stimulating the development of public benefit organisations.

The purpose of this paper is a presentation and analysis of legal solutions establishing advantages for subjects with the status of a public benefit status, as consequently favouring the development *(augmentation)* of their activities. It seems justified, however, to precede the mentioned analysis with considerations concerning the conditions and methods of obtaining a status of a public benefit organisation.

In accordance with provisions of art. 20 section 1 of the Act on Public Benefit Activities and on Voluntary Services[1], the following can become public benefit organisations: non-governmental organisations, church legal entities and organisational units, fulfilling special conditions determined in art. 21 of the Act, as well as joint-stock companies, limited liability companies and sports clubs that are companies, which do not act with the purpose of

[1] Act of 24th April 2003 on Public Benefit Activities and on Voluntary Services (unified text: Journal of Laws 2010 No 234, item 1536 as amended).

© Koniuszewska E., Święch K., 2012

gaining profit and allocate the whole of the income for accomplishing their statute purposes and do not allocate their profit for division among their shareholders, stockholders and employees. The mentioned subjects may apply to obtain the status of a public benefit organisation if they cumulatively fulfil the conditions listed by the legislator.

The first requirement conditioning the fact of acquiring the status of a public benefit organisation is carrying out public benefit activities in favour of the whole society or a specific group of subjects, on the condition that the group is distinguished due to their difficult life or financial situation in relation to the society. However, the very intention to perform an appropriate activity is not sufficient, but it is necessary to prove the actual performance of the activities[2]. It should be noted here that according to the provisions of art. 3 section 1 of the Act, public benefit activities are activities that are useful for the society performed by non-governmental organisations in a statutorily determined sphere of public tasks. It is emphasised in the on the literature subject literature that a given activity may be qualified as socially useful if it is carried out in the public interest. And we can talk about acting in the public interest when the performance of public benefit activities is aimed at the satisfaction of a recognised social need and a circle of recipients is determined only by a membership to a needy group[3]. At the same time, the attention is drawn to the fact that if the activity is not beneficial and useful for the whole of the society this does not deprive it of the characteristic of being socially beneficial. It is deemed as sufficient that it fulfils the purposes directed at a broader circle of recipients and not only to fulfil the interests of its founders or members[4]. Moreover, a fundamental significance is ascribed to the very fact of fulfilling socially useful purposes. The organisational form, however, (an association, a foundation) in which the purposes will be carried out is perceived as a secondary issue because it is legally irrelevant in the process of applying to receive a status of a public benefit organisation[5].

The legislator, creating the first condition for acquiring the status of a public benefit organisation used indeterminate notions for indicating subjects in favour of which activities of public benefit can be carried out. Thus, the analysis of provisions of art. 21 section 1 item 1 of the Act involves the necessity of making the following notions more precise: "a community" (the

[2] *A. Ceglarski*, Organizacje pożytku publicznego (Public Benefit Organisations), Warsaw 2005, p. 30.

[3] *J. Kopyra*, Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Komentarz, (Act on Public Benefit Activities and Voluntary Services. A Commentary. Warsaw 2005, p. 32–33.

[4] *A. Ceglarski*, Organizacje pożytku publicznego (Public Benefit Organisations), Warsaw 2005, p. 16.

[5] *J. P. Tarno*, Glosa do uchwały z dnia 12 grudnia 2005 r., II OPS 4/05 (udział fundacji jako organizacji społecznej w postępowaniu sądowym), A Note to a Resolution of 12th December 2005, II OPS 4/05 (participation of a voluntary organisation in court proceedings), Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego (Scholarly Fascicles of Administartive Judiciary) 2006, No 1, p. 150.

whole of it) and "a group of subjects". It is emphasised in the doctrine that both notions fall into a scope of a notion "society"[6] understood as a whole of the people being in mutual relationships resulting from their participation in production processes and in the cultural life[7]. The notions of "community" and "group of subjects" are indicators of the circle of recipients of public benefit activities in a situation in which it is performed for a limited group of beneficiaries. A community is sometimes defined as a group of people residing in a given area, connected by social links, common living conditions, traditions, culture[8]. If statutory activities of a given organisation are carried out in favour of the whole of society, then the very possibility to qualify it as a statutorily determined sphere of public tasks should be considered as sufficient. But if activities are performed in favour of a group of subjects, the criterion of distinguishing this group from the whole of society is a particularly difficult life or financial situation in relation to the society[9]. The view presented in the literature should also be noted that church legal entities and their organisational units should not obtain the status of a public benefit organisation if activities performed by them are directed solely in favour of subjects selected in accordance with a religious criterion[10].

Another condition allowing to obtain the status of a public benefit organisation is acceptability of business activities exclusively as additional to public benefit activities.

The next condition resulting from the provisions of art. 21 section 1 item 3 of the Act, essential for granting the status of a public benefit organisation, is a requirement of allotting a surplus of income over costs to public benefit activities.

The legislator also obligated a subject applying to be granted the status of a public benefit organisation to establish a statutory collegial body of control and supervision, separate from the management body and independent from it in carrying out internal control and supervision. Thus, the principle of *incompatibilitas*[11] was realised in relation to members of the mentioned bodies. At the same time, the legislator established the requirements for the members of a control and supervision body. They include: impossibility to be a management body member or to be a spouse of one, to be in cohabitation with one, to be a relative or related by affinity to one, or to be reporting to one; clean criminal record in terms of being sentenced with a final judgement

[6] *J. Kopyra*. Op. cit., p. 89.

[7] Uniwersalny słownik języka polskiego, tom 3, (Universal Polish Dictionary, Vol. 3) ed. S. Dubisz, Warsaw 2003, p. 1335.

[8] *I. Szaniawska*, Organizacje pożytku publicznego (Public Benefit Organisation), Służba Pracownicza (Emoloyment Service) 2004, No 4, p. 33.

[9] *A. Ceglarski*. Op. cit., p. 41.

[10] *K. Płonka-Bielenin*, Zakres pojęcia "interes publiczny" a organizacje pożytku publicznego, Administracja. (The Scope of a Notion "Public Interest" and Public Benefit Organisations. Administration) Teoria-Dydaktyka-Praktyka (Theory-Didactics-Practise) 2007, No 4, p. 165.

[11] *J. Kopyra*. Op. cit., p. 94.

for an intentional indictable offence or for a fiscal offence; acceptability to receive justified reimbursement or remuneration for a held post in an amount of not more than an average monthly salary in the enterprise sector.

The next conditions of acquiring a public benefit organisation status can be ascribed a personal and organisational character. And thus, respectively, members of a management body cannot have a history of being sentenced with a final judgement for an intentional indictable offence or for a fiscal offence. It should be assumed that the requirement of a clean criminal record of the management body members are aimed at eliminating persons who do not sufficiently guarantee the performance of tasks entrusted to them. Moreover, the statute or other internal regulations of subjects entitled to apply to be granted a public benefit organisation status must contain provisions prohibiting: giving loans or securing liabilities with an organisation's assets in relation to its members, the bodies' members or employees and persons that are organisation members', bodies' members or its employees' spouses, remain in cohabitation with them, are directly related or related by direct affinity to them, are secondary relatives or secondary relatives by affinity, or they are related by adoption, guardianship or custody (referred to as close relatives), transferring the organisation's assets in favour of its members, the bodies' members or employees and their relatives in a different way than to third parties, and in particular, if this transfer takes place free of charge or under preferential conditions, using the assets in favour of members, the bodies' members or employees and their close relatives under different conditions than in relation to the third parties unless this use directly results from a statutory purpose; and also buying goods or services from entities in which an organisation's members, its bodies' members or employees and their close relatives participate under different conditions than to the third parties or using prices higher than market ones. In case of subjects applying to obtain the public benefit organisation status whose articles of association is a statute, the listed prohibitions should be included in this internal law[12].

Church legal entities and their organisational units applying to be granted the public benefit organisation status must meet special conditions stipulated in art. 21 of the Act. They include: necessity to isolate public benefit activities carried out in favour of the whole society or its specific group in a way ensuring its proper identification in terms of organisation and accountancy; an obligation to allot the obtained surplus of revenue over cost to public benefit activities; and a requirement to establish a statutory collegial control or supervision body considering the principles of organisation and activity of those units regulated in regulations relating to them, including statutes or other internal regulations.

Cumulative meeting of all characterised conditions is not sufficient to obtain a public benefit organisation status by subjects applying for it. Additionally, by force of provisions of art. 22 section 1 of the Act, they must prove

[12] Resolution of the Supreme Court dated 11th May 2005, III CZP 16/05, OSNC 2006, № 3, item 49.

the performance of uninterrupted public benefit activities for a period of at least 2 years.

Entities entitled to apply to get a public benefit organisation status and being subject to obligation of being entered into the National Court Register are granted the status when the information about meeting statutory requirements are entered to the Register.

As it has already been signalled, gaining a public benefit organisation status by a subject applying for it, makes it possible to make use of a series of rights, including the ones in taxes. Therefore, a significant issue connected with carrying out socially beneficial activities by an organisation holding the public benefit organisation status is tax law results of this state of affairs. They include tax preferences which are the subjects of analysis of this part of the paper. It should be noted that due to the scope of the paper, the preferences addressed directly to public benefit organisations will only be analysed, omitting equally significant legal solutions with such a character but addressed to external subjects co-financing those organisations.

The starting point should be, however, indicating a scope of a notion "tax preferences". Most generally, the notion should be understood as all solutions sanctioned by the legislator leading to diminishing a tax burden or to its total elimination. Thus, we can indicate tax exemptions and concessions as basic elements of a tax structure influencing the reduction or elimination of a tax burden.

It should be emphasised that although tax exemptions and concessions share many features, due to existing differences, they are separate institutions. It is worth looking up the etymology of those notions here. The Polish word for "exemption" ("zwolnienie") has been derived from a word "wola", which indicates, among others, a newly located settlement exempted from duties for several years. A similar meaning should be ascribed to the word "ulga" (concession), which derives from a word "lekki" (legki, lżejszy) (English "light"), which also referred to villages founded on "a new root" and free of rents for several years[13]. As it has been indicated above, exemptions are a separate institution and therefore they should be characterised separately. They are directly connected with the elements present in a tax structure; with its subjects and objects, therefore subjective and objective exemptions are distinguished (there are also exemptions of a mixed, subjective and objective, character but they are not a separate category). A characteristic feature of both types is a fact that they are not elements that must appear in a tax structure and its assessment and collection are possible despite the lack of the indicated elements in its structure. That is why they are sometimes called optional elements in a tax structure. It should be admitted, however, that in practice there is no tax in the Polish legislation in which at least one of the mentioned exemption would not function. Tax exemptions "correct" such elements as a subject of taxation or object of taxation in such a way

[13] *A. Brückner*, Słownik etymologiczny języka polskiego (Etymological Dictionary of the Polish Language), Warsaw 1989, p. 293 and 630.

that they eliminate taxations of certain categories, of subjects or objects of taxation respectively. The characteristics of tax exemptions mentioned above gave a basis for devising the following formulae[14]:

1) formula describing subjective exemptions:
– subjects *P* are subjects of tax *p*,
– subjects *P* are exempted from tax *p* with characteristics *z (Pz)*
the subjective scope can be presented here as: subjective scope = *P – Pz*;
2) formula describing objective exemptions:
– situations *S* are subject to taxation *p,*
– situation *S* with characteristics *z (Sz)* are exempted from tax *p*
the objective scope can be presented here as: objective scope = *S – Sz*.

Analysing the Polish tax system, one can notice that exemptions of an objective character are used more often, which is mainly caused by recognising a broad meaning of "objects"[15]. In practice, constructing a given tax exemption, we can notice that the legislator most often uses the expressions: "are exempted from the tax…", "are free from the tax…". Deducing from the nature of a tax its general character, meaning an obligation to determine a taxation subject in a general way and its object in an abstract way, it should be assumed that all tax exemptions should also be structured in this way. Moreover, the motives of applying all exemptions can be different and they mainly depend on the kind of exemption and the character of a tax; they are also a reflection of a current tax policy of the state.

Coming back to the subject matter, it should be taken into consideration that the general frames of tax exemptions for public benefit organisations were stipulated in art. 24 of the Act on Public Benefit Activities and Voluntary Service. In accordance with the mentioned regulation, a public benefit organisation is entitled, on principles stipulated in separate regulations, to an exemption from:

1) corporate income tax;
2) real estate tax;
3) tax on civil and law transactions;
4) revenue duty;
5) court fee.

– in relation to public benefit activities carried out by it.

When a non-governmental organisation loses its status of a public benefit organisation, it also loses the right to use the mentioned exemptions.

[14] *W. Nykiel*, Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku, [w:]Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego, Tax exemptions and concessions, and a tax structure, [in:] Memory Book for the Honour of Professor Apoloniusz Kostecki. Tax Law Studies, Toruń 1998, p.174–175.

[15] *A. Kostecki*, Elementy konstrukcji instytucji podatku, [w:] System instytucji prawno – finansowych PRL (Elements of the Tax Institution Structire, [in:] System of Legal and Financial Institutions of the People's Polish Republic, Ossolineum 1985, p.172.

It should be assumed then that the basic condition entitling the use of subjective (or possibly subjective-objective) exemptions by an organisation performing social tasks is the status of a public benefit organisation held by it. We can conclude from the mentioned provision that tax exemptions concern only this sphere of activities which is public benefit activities. It should be recognised then that the legislator, guided by reasons of a social nature, introduced tax instruments of supporting activities carried out by non-governmental organisations with a special status.

The rules of applying tax exemptions, defined in the tax law regulations, were adjusted to the above assumptions.

Pursuant to the Act on Corporate Income Tax[16], solutions were introduced according to which incomes of a public benefit organisation are exempted from the tax in the part devoted to the statute activities, excluding business activities. No limitation in an amount or percentage of an income subject to exemption was introduced if it is allotted to the purposes of the statutory activities. The discussed exemption does not concern certain categories of incomes. They are:

1) incomes obtained from activities consisting in the manufacture of electronic, fuel, tobacco, spirit, wine, brewery products, remaining alcoholic products with the contents of alcohol of more than 1,5 %, and noble metal products or with participation of those metals, or incomes obtained from the trade of those products; however, the exemption includes the incomes of scientific units and research institutes in the understanding of separate regulations, obtained from activities consisting in the manufacture of electronic products;

2) incomes obtained from a transfer of fixed assets or intangible assets for paid use under conditions stipulated in the Act.

It should also be added that an exemption can be used if the income is allotted and – regardless the time – spent on statutory purposes, including a purchase of fixed assets and intangible assets directly used for achieving those purposes and for paying taxes that are not deductible expenses. An exemption is also applied in the case of investing incomes by the purchase of:

1) the State Treasury bonds or treasury bills issued after 1th January 1989 and bonds issued by local governments after 1th January 1997;

2) securities or non-security financial instruments described in art. 2 section 1 item 2 letter c of the Act of 29th July 2005 on Trading in Financial Instruments[17], on conditions and on terms stipulated in the Act on Corporate Income Tax;

3) participation units in investment funds operating under the Act of 27th May 2004 on Investment Funds[18].

[16] Act of 15th February 1992 on Corporate Income Tax (Journal of Laws 2011, № 74, item 397 as amended).

[17] Act of 29th July 2005 on Trading in Financial Instruments (Journal of Laws 2010, № 211, item 1384 as amended).

[18] Act of 27th May 2004 on Investment Funds (Journal of Laws № 146, item 1546 as amended).

As this shows, tax privileges are the consequences of a public benefit organisation status, and the essential condition allowing to use the exemption is allotting the income to statutory purposes. Taking into consideration the remaining conditions, one may see that the scope of exemptions is broad.

Similarly, in the Act on Taxes and Local Fees[19] an exemption from the real estate tax or its parts used for carrying out free statutory public benefit activities by public benefit organisations was introduced. As it can be clearly seen from this, an additional condition entitling to take advantage of the exemption is a free of charge character of activities. In case of using real estates, both for paid and free activities, the application of an exemption depends on a clear isolation of rooms occupied for each kind of the activities. The lack of it determines the loss of the right to an exemption from a tax[20]. One should also pay attention to an expression "occupied real estate" used in the mentioned note, which proves that the exemption can also be used for such real estates which are not a property of a public benefit organisation and are just hired by them[21].

The next exemption for public benefit organisations was determined in the Act on Tax on Civil Law Transactions[22]. According to article 8 of the Act, public benefit organisations are exempted from the tax if they perform civil law transactions only in relation with the free activities of public benefit. The interpretation of the mentioned provision allows to formulate a conclusion that a basic condition of using a tax preference is the status of a public benefit organisation. Therefore, subjects that carry out socially useful activities but do not hold that status cannot take advantage of the exemption[23].

Confronting the scope of the exemption from the tax on civil law transactions with the earlier indicated exemptions from the corporate income tax and the real estate tax, it should be noted that the way of their determination is analogical. That means that the legislator standardised the principles of exempting public benefit organisations from taxes.

Analogously to the presented ways, the exemption of public benefit organisations from the stamp duty was regulated. So, those subjects take advantage of the exemption if they report or apply to perform an official activity or apply for a certificate or permit – solely in relation with the free public benefit activities.

[19] Act of 12th January 1991 on Taxes and Local Fees (Journal of Laws 2010, № 95, item 613 as amended)

[20] Cf. *R. Dowgier*, Nowe regulacje w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych w 2004 r., Finanse Komunalne (New Regulations in the Act on Local Taxes and Fees in 2004, Municipal Finances), 2004, № 2, p. 46.

[21] *L. Etel*, Podatek od nieruchomości, rolny, leśny (Real Estate, Agricultural and Forest Tax), Warsaw 2005, p. 304.

[22] Act on 9th September on the Tax on Civil Law YTransactions (Journal of Laws 2010, № 101, item 649 as amended).

[23] Cf. *Z. Ofiarski*, Ustawy o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, (Acts on Duty Fee, on Tax on Civil Law Transactions. A Commentary, Warsaw 2009, p. 423.

The above solutions should be supplemented with a statement that exemptions which partly coincide with the above indicated exemptions of public benefit organisations from taxation were also determined in the tax acts. In those cases, however, the legislator indicates specific kinds of activities (income from those activities) that can be also carried out by non-governmental organisations, resulting in the application of an exemption. However, we have to assume that the indication of a specific kind of activities of social character as determining the ability to take advantage of a tax exemption has a broader scope of application – it concerns every subject that performs this kind of activities, regardless of the fact whether the subject has the status of a public benefit organisation.

Consideration of non-fiscal aims of taxation and creating conditions for the development of non-governmental organisations carrying out tasks with significant social importance became a fundamental reason for introducing all kinds of exemptions for public benefit organisations. So, tax privileges for the indicated subjects are directly linked to the character of activities carried out by public benefit organisations provided they operate as non-profit organisations or they use the income from their activities for statute tasks. Therefore, it should be assumed that the legal regulations in force in this respect deserve approval as being in favour of the development of voluntary social activities.

8. Заказ 732

TAX EXEMPTIONS NAMELY PREFERENCES FOR ENTREPRENEURS IN SPECIAL ECONOMIC ZONES IN POLAND

НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ НА ПРИМЕРЕ ПРЕФЕРЕНЦИЙ, ПРЕДОСТАВЛЯЕМЫХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯМ НА ТЕРРИТОРИИ ОСОБЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ЗОН ПОЛЬШИ

M. Ofiarska
Dr hab., Prof.
Szczecin University (Poland)

This paper presents basic benefits resulting from conducting business activity within a special economic zone and the principles of applying tax exemptions related to this activity.

В настоящей статье описаны основные преференции при ведении хозяйственной деятельности в пределах особой экономической зоны и принципы применения налоговых льгот, связанных с этой деятельностью.

1. Preliminary remarks

In the basic legal act regulating the operation of special economic zones in Poland, i.e. the Act On Special Economic Zones dated 20 October 1994 (hereinafter referred to as the SSE Act)[1], the legislator defined the principles and the mode of establishing and moraging special economic zones in the territory of the Republic of Poland, as rellas special terms and conditions for conducting business activity in their area. According to the quoted Act, a special economic zone is a separate and uninhabited part of the territory of the Republic of Poland, where business activity may be conducted according to specific principles.

The idea behind creating SSEs is to form, within a separated area, conditions for conducting business activity which are more favorable (preferential) than those existing outside the zone. A special economic zone is to be a factor stimulating the investment initiatives of domestic and foreign entities – with an intent to influence their production decisions in the areas selected by the Government. It is established for the purpose of accelerating the economic development of a part of the country's territory, by developing: specific domains of business activity, new technical and technological solutions and using them in the national economy, export, as well as increasing the competitiveness of manufactured products and provided services, management of the existing industrial property and business infrastructure, creating new workplaces, management of unused natural resources subject to the ecological sustainability principles. The general objectives of establishing the zones detailed in the SSE Act are specified by the Board of Ministers in

[1] Uniform text: Journal of Laws of 2007, No 42, item 274 with later mod.

© Ofiarska M., 2012

a regulation on establishing a given zone and by the minister competent for economy in a regulation establishing its development plan. Despite the fact that the legislator formulated several objectives of creating SSEs, the most important practical argument for establishing special economic zones in Poland was fighting unemployment. Previous Polish experience shows that establishing particular zones was justified, first of all, by the need to reduce structural (very high) unemployment and prevent further escalation of this process, to solve the problem of restructuring local industries (in particular to protect against negative, often unavoidable, effects of restructuring), finalize important long-term contracts of strategic economic and technical interest for the state and rationally use the available resources within the zone and in the region.

2. Managing a special economic zone

Special economic zones may be managed only by joint stock companies or limited liability companies in which the State Treasury or the local government of the voivodeship have the majority of votes. Establishing an entity managing the zone helps to improve conducting business activities within the zone. That entity conducts activities aiming at developing business activity conducted within the zone and allowing entrepreneurs conducting their activities to use the economic and technical infrastructure devices and the property components located within the zone. It provides necessary services to them and creates appropriate conditions for providing services by third parties and conducts activities promoting conducting business activity in the zone. A consequence of establishing an SSE may also be the transfer of the starost's and the commune's bodies' specific magisterial rights to the entity managing the zone. The entity managing the zone may be authorized to take administrative decisions in the first instance and conduct specific matters in the field of construction law[2] concerning the area of the zone and to take decisions concerning the determination of land development conditions for the areas located in the zone.

3. Subject of the business activities conducted

Conducting business activities within the zone is subjected to particular bans and limitations. Within the zone, it is possible to conduct only such business activities which are not forbidden by the provisions of the Regulation of the Board of Ministers, which were permitted by the minister competent for economy (possibly by the entity managing the zone) and which are consistent with the zone's development plan and the zone's regulations approved by this minister. The Board of Ministers, in the regulation dated 10 December 2008 On Public Aid granted to entrepreneurs operating on the basis of a permission

[2] Act dated 07 July 1994 Construction Law (uniform text: Journal of Laws of 2010, No 243, item 1623 with later).

to conduct business activities within special economic zones[3], specifying the subject of business activities for which a permit will not be issued, excluded the possibility to conduct the following business activities within the zones: producing explosive materials, tobacco and alcoholic products, processing engine fuels; running gambling centers; services related to discharging and treating sewage and collecting, processing and neutralizing waste; wholesale and retail trade, repairs of vehicles and public administration and national defense services. These exclusions protect the state's economic, financial, technological and strategic interests within the country or the region. They are traditionally covered by the state's monopoly and justified by safety and public order considerations. It is also forbidden to conduct business activities in industries with large revenue capacity to which the application of income tax exemptions, determining the essence of SSEs, is not purposeful.

4. Permit to conduct business activity

The permit to conduct business activities within SSE is a form of regulating business activities within the zone. In order to determine the entities which will obtain the permit to conduct business activities within the zone, the legislator requires conducting a tender procedure or negotiations held on the basis of a public invitation. Both a natural person and a legal person may receive the permit to conduct business activities within the zone. The permit determines the subject of business activities and the conditions required e.g. employing a given number of employees for a given time by the entrepreneur when conducting business activities within the zone; making investments of values exceeding the specified amount and deadline for completion of the investment; and the maximum amount of eligible costs of the investment and two-year eligible costs of labor. The permit may be granted if conducting activities within the zone will contribute to achieving objectives determined in the development plan of the zone. The requirement to obtain a permit plays the role of the state's economic policy instrument. At the same time, the permit is the basis for using public aid by the entrepreneur, granted pursuant to the SSE Act. Using the permit is the object of the control of business activity within the zone, exercised by the minister competent for economy.

5. Tax exemptions for entrepreneurs conducting business activities within the zone

A special economic zone is an expression of the state's intervention in the area of economy. It may proceed directly, through a system of licensing the entrepreneurs' activities and indirectly through a system of tax exemptions for entrepreneurs conducting business activities within the zone. The zone is created for a definite time due to the state's special economic interests whose protection requires repealing certain public and legal burdens and introducing

[3] Journal of Laws of 2008, No 232, item 1548 with later mod.

privileges for entrepreneurs conducting business activities within the zone. It is to be a factor stimulating entrepreneurs to conduct business activities within SSE. The factors motivating (stimulating) to conduct business activity within SSE include:

– exemption of income earned from business activities in the zone under a permit, by legal persons[4] or natural persons[5] conducting business activities (only income obtained from the business activities specified in the permit may be subject to exemption from income tax. If a specific type of business activities is not listed in the permit and this activity is not an auxiliary activity necessary to implement the scope of business activities listed in the permit, then the income from such activities will not be subject to exemption from income tax[6]. The loss of the right to tax exemptions, in the current legal situation, takes place only when the entrepreneur's permit to conduct activities within SSE is withdrawn[7]);

– exemption from property tax[8] of the land, buildings and structures located within the zone or which are used to conduct, on the basis of a permit, business activities within the zone (exemption from property tax is not granted when the real estate is only partially occupied for the purposes of conducting business activities)[9];

– support of a new investment from the Zone Fund (established in Bank Gospodarstwa Krajowego for the period from 2005 to 2023. The money from this Fund are intended for supporting new investments related to the establishment or expansion of a company and the commencement of activities including basic changes to production or to the production process, changes to the products or to the services, including changes with regard to the method of providing services, excluding the costs included when determining the acceptable amount of public aid);

– shortening the period intended for taking the decision on granting a permit to purchase real estate by foreigners to 1 month[10].

[4] Act dated 15 February 1992 on corporate income tax (uniform text: Journal of Laws of 2011, No 74, item 397 with later).

[5] Act dated 26 July 1991 on personal income tax (uniform text: Journal of Laws of 2010, No 51, item 307 with later).

[6] *P. Roksisz*, Wybrane aspekty ustalania dochodu przez podmiot funkcjonujący w ramach specjalnej strefy ekonomicznej (SSE) "Doradztwo Podatkowe" 2005, No 12, p. 31.

[7] *D. Zawadzka*, Zwolnienia podatkowe dla przedsiębiorców typu brown field prowadzących działalność gospodarczą na terenie specjalnych stref ekonomicznych – warunki zwolnienia podatkowych w związku z rozszerzeniem granic strefy "Biuletyn Skarbowy" 2011, No 2, p. 10.

[8] Act dated 12 January 1991 on local taxes and fees (uniform text: Journal of Laws of 2010, No 95, item 613 with later .

[9] *R. Dowgier,* Nowe regulacje o podatkach i opłatach lokalnych w 2004 roku, "Finanse Komunalne" 2004, No 2, p. 39.

[10] Act dated 24 March 1920 on real estate purchase by foreigners (uniform text: Journal of Laws of 2004, No 167, item 1758 with later).

The attractiveness of undertaking business activities within SSE is also supported by the possibility to: extend the customer market, reduce the incurred costs by co-operation with business partners located within the zone, use the infrastructure of the zone and use the workforce which is usually cheaper. At the same time, due to the fact that the zones are usually located in the areas where the employment level has been significantly reduced as a result of restructuring the industry, the available workforce – despite the fact that it is cheaper – is characterized by professional experience and appropriate qualifications.

Granting tax exemptions leads to recognizing SSE for a particular type of state aid intended for the economic development of the regions. The system of SSEs functioning was incorporated into the regional policy frame by the Act dated 16 November 2000 On Amendments to the Act on Special Economic Zones and certain other acts[11], harmonizing Polish solutions with EU standards. Due to the fact that the objective of EU regional policy is to reduce economic and social differences in the regions and between them, the accumulation of tax exemptions for entrepreneurs conducting business activities in the zone was limited to the level of aid value determined for the region where the zone is located.

Special legal solutions in the tax sphere are in the form of tax exemptions. This group includes the exemption of income earned from business activities in the zone under a permit, by legal persons or natural persons conducting business activities, respectively under the conditions specified in separate regulations on corporate income tax or personal income tax and the exemption from property tax.

Exemptions, namely preferences with regard to income tax, are granted on equal terms to domestic and foreign entrepreneurs. The income obtained from business activities conducted within SSE, under a permit by legal or natural persons conducting business activities, are exempted from income tax, respectively on the conditions specified in the provisions of the Act dated 15 February 1992 On Corporate Income Tax or in the provisions of the Act dated 26 July 1991 On Personal Income Tax.

The income tax exemptions may be used only by those natural persons and legal persons which have obtained the permit to conduct business activities within this area and which meet the conditions specified in the Regulation of the Board of Ministers dated 10 December 2008 On Public Aid granted to the entrepreneurs operating on the basis of a permit to conduct business activities within special economic zones. The public aid granted to an entrepreneur in the form of tax exemptions on the basis of the Act On Corporate Income Tax or on the basis of the Act On Personal Income Tax constitutes regional aid on account of the costs of new investments or creating new workplaces. Therefore, this aid is permitted.

The amount of regional aid on account of the costs of new investments is calculated as a product of the maximum aid intensity specified for a particular

[11] Journal of Laws of 2000, No 117, item 1228 with later mod.

area and investment costs eligible for being covered by the aid. The amount of regional aid on account of creating new workplaces is calculated as a product of the maximum aid intensity specified for a particular area and two-year labor costs of newly employed employees (covering these employees' gross salary costs, increased by mandatory premiums such as mandatory social insurance premiums borne by the entrepreneur as of employing these employees). The maximum thresholds of public aid intensity were determined by the Board of Ministers in a regulation dated 13 October 2006 On Determining the Map of Regional Aid[12].

The condition for granting aid on account of new investments is the share of the entrepreneur's own funds understood as the funds which were not obtained as a part of the aid granted to him, amounting to at least 25 % of the total eligible investment costs.

The creation of new workplaces means a net increase in workplaces in a given company in connection with new investments as compared to the average employment in the period of 12 months before obtaining the permit.

New investments are understood in particular as investments in fixed assets and intangible and legal assets for the purpose of creating a new or expanding the existing company, diversification of the company's production and introduction of new additional products or a fundamental change concerning the whole production process of the existing company.

The newly employed employees are understood as the number of employees employed after obtaining the permit, in connection with the new investments, but no later than within 3 years from completing the investment, and each workplace is maintained for the period of at least 5 years and, in the case of small and medium entrepreneurs[13] – for the period of at least 3 years, counting from the date of their creation. The number of employees means full-time employees for the period of one year along with part-time and seasonal employees, per full-time jobs.

The aid intended for new investments may be granted along with the aid for creating new workplaces, provided that the amount of these aids in total does not exceed the maximum volume of the aid specified by the Board of Ministers. The acceptable amount of aid is determined as the product of the maximum aid intensity and the higher amount of the following costs: a new investment or two-year labor costs of newly employed employees.

The public aid granted to an entrepreneur in the form of tax exemptions may be granted along with other aid for new investments or creating new workplaces, regardless of its source and form, provided that the value of this aid in total does not exceed the acceptable amount of the aid specified by the Board of Ministers.

[12] Journal of Laws of 2006, No 190, item 1402.

[13] As defined by the regulations of the Act dated 02 July 2004 on the freedom of business activity (uniform text: Journal of Laws of 2010, No 220, item 1447 with later).

The adopted principles of granting income tax exemptions are to encourage and enable the dynamic growth of entrepreneurs of various sizes within the zone. Introducing various bases for exemptions of income from income tax is to allow the entrepreneurs to select the basis which best suits the type of business activities planned by the entrepreneur in the zone.

Furthermore, pursuant to the provisions of the regulation of the Board of Ministers dated 15 December 2008 On Particular Zones, the income of the entity managing the zone in the part spent within the fiscal year or the year following it for the purposes of the zone's development, including for the purchase by the managing entity of real estate or other assets used to conduct business activities within the zone and the modernization and expansion of economic and technical infrastructure within the zone have been exempted from corporate income tax.

Special solutions concerning property tax are an expression of the implementation of a specific state policy for entrepreneurs conducting business activities within SSEs. They are supposed to contribute to locating the place of conducting business activities by entrepreneurs within the zone. Pursuant to the provisions of Article 1b, passage 2 of the Act dated 12 January 1991 on local taxes and fees, the exemptions from property tax granted on account of conducting business activities within special economic zones are regulated by the provisions of the Act dated 02 October 2003 On amendments to the Act on Special Economic Zones and certain acts[14]. The land, structures and buildings which are occupied to conduct business activities within the zone by an entrepreneur on the basis of a permit were exempted from property tax for the term of this permit's validity. These exemptions are regional public aid for supporting new investment projects. The amount of exemption is included in the maximum acceptable public aid. Prior to commencing an investment, the entrepreneur should report the intention to use this form of aid to the tax authority. The conditions for granting regional investment aid in the form of exemptions from property tax were determined by the Board of Ministers in the regulation dated 05 August 2008 On the Conditions of Granting Exemptions from Property Tax and Tax on the Means of Transport, constituting a regional investment aid[15].

On account of these exemptions, the communes on the territory of which SSEs are located lose a part of receipts from property tax. However, this loss is fully refunded to the communes every year from the funds of the state budget in the form of a compensating subsidy. The subsidy is transferred to the commune on its request and after the verification of actual loss of receipts from the property tax. It may, therefore, be stated that the commune also benefits from special preferences related to the functioning of an SSE in its area.

The commune's council, by means of a resolution, may also introduce other exemptions from the property tax than those specified in Article 7,

[14] Journal of Laws, No 188, item 1840 with later mod.

[15] Journal of Laws of 2008, No 146, item 927.

passage 1 of the Act On Local Taxes and Fees and in Article 10, passage 1 of the Act dated 02 October 2003 On Amendments to the Act On Special Economic Zones and certain acts. However, this exemption has to be of an objective character (referring to the characteristics of the taxation object – i.e. the features of land, buildings, structures), and not a subjective character, i.e. referring to a specific entity of taxation[16]. However, the commune is not entitled to a compensation subsidy on account of these exemptions since they are an expression of its own (local) tax policy whose financial effects cannot be transferred to the state budget.

The property tax is an attractive and a significant form of income for the commune: it is local and becomes a part of the commune's budget, easy to calculate and enforce, not subject to rapid fluctuations and the changes are not difficult to estimate. It is physically associated with the area and does not result in an unfavorable escape of taxpayers from a given area as it may happen in the case of other taxes. It is expressly connected with the intended use of real estate, its manner of use and the tasks of the local authorities which have to shape and develop the infrastructure in a given commune according to the condition of the existing real estate and its intended use, which results in numerous economic and financial relations. The income from property tax has a significant effect on the communes' budgets. From the point of view of profitability, it occupies one of the first places in many of them. The more economically developed a commune is, the higher the income from the property tax is. Loss of these receipts may, on the other hand, shake the balance of the commune's budget, especially at high and constantly increasing level of fixed expenses for own tasks. Therefore, pursuant the provisions of Article 10, passage 5 of the Act of 2003 On Amendments to the Act On Special Economic Zones and certain acts, the commune which in a given fiscal year did not obtain income as a result of exemptions for entrepreneurs from the property tax, receives the compensating part of the general subsidy in the next year from the state budget to compensate for the loss of income, resulting from exemptions from the property tax, in the amount of this exemption. The amount intended for the compensating part of the subsidy is determined by the Budget Act for each budget year. The minister competent for economy determines on the annual basis, by way of a regulation, the list of communes which shall be entitled to the compensating part of the general subsidy for the previous year. In recent years, it is a constant number of 26 communes (from among almost 2 500 communes in Poland) which in total are granted approx. 30 million PLN on account of the compensating subsidy.

[16] *M. Unisk*, Zwolnienie od podatku od nieruchomości budowli oraz gruntów będących we władaniu zarządzającego specjalną strefą ekonomiczną "Doradztwo Podatkowe" 2007, № 12, p. 34.

6. Support of new investments from the Zone Fund

As of 01 January 2005, an amendment was made[17] to the Act dated 02 October 2003 On Amendments to the Act On Special Economic Zones and certain acts creating the Zone Fund. In this way the previous mechanism implying granting subsidies directly from the state budget – from a specially created dedicated reserve – for new investment projects performed by entrepreneurs within SSEs has been replaced. The discussed fund was created in order to partially compensate the entrepreneurs for the benefits lost by them. First of all, tax exemptions obtained before 2000 on account of business activities conducted in SSEs. These privileges were limited in connection with the provisions of the Accession Treaty[18].

The Zone Fund was established for the years 2005 – 2023, opening a special bank account in Bank Gospodarstwa Krajowego for that purpose. This account hold, in the appropriate part, receipts from corporate income tax or from personal income tax, from taxpayers being entrepreneurs and conducting their own business activities within SSEs. Transferring receipts to the Zone Fund's account follows the taxpayers submitting information to the head of the tax revenue office, in particular on the amount of tax exemptions. The receipts are transferred by heads of tax revenue offices, competent for the place of collecting the income tax, to the Zone Fund's bank account and are collected on a separate account for each taxpayer[19].

The funds from the Zone Fund are allocated for supporting new investments related to establishing or creating a company and the commencement of activities including basic changes to production or to the production process, changes to the product or to the service, including changes with regard to the method of providing services, excluding the costs included when determining the acceptable amount of public aid. The conditions for granting support of new investments, the costs eligible for being covered by aid for new investments, the maximum acceptable amount of aid and the types of activities for which support is not granted – are determined by the Regulation of the Board of Ministers dated 21 March 2006 On Granting Support for New investments from the Zone Fund[20]. Support of new investments from the Zone Fund takes place in a non-returnable form and during a period no longer than 6 years from the end of the period for which the zone was established. It may consist of a single or gradual aid (in annual installments). A principle according to which the support of new investments takes place at the request of the taxpayer or the entrepreneur has been introduced. The authority granting support for new investment is the minister competent for economy. The basis for granting support is the contract with the entity

[17] Act dated 25 November 2004 on changing the Act on public finance and changing certain other acts (Journal of Laws, No 273, item 2703 with amendments).

[18] Journal of Laws of 2004, No 90, item 864.

[19] Detailed mode of transferring receipts is determined by the Regulation of the Council of Ministers dated 22 February 2005 on transferring and settling receipts from income tax to the Zone Fund's account (Journal of Laws, No 38, item 338).

[20] Journal of Laws of 2006, No 59, item 409 with later mod.

receiving support. The contract determines the amount and the schedule of the investment and the number of the employed employees, as well as the amount and detailed intended use and the principles of providing support and the reasons for returning the granted support. The received support for new investments is not revenue as defined by the income tax regulations. Therefore, receiving it does not create a tax obligation and a tax liability on the part of the beneficiary.

7. Summary

In the period 1995–1997, the Board of Ministers created 17 economic zones. However, due to the lack of interest on the part of investors, several of them were liquidated or combined[21]. Currently, there are 14 special economic zones in Poland. Originally, the zones were created for a period of 20 years. However, on the basis of the amendment to the SSE Act from 2008 [22] and the 14 regulations On Particular Zones, issued by the Board of Ministers, the period of validity of all zones was extended to 31 December 2020.

In January 2009, the Board of Ministers adopted the Concept of special economic zones development, defining the directions of their further development. The following investments were considered eligible for support with the SSE instrument: innovative; implemented in priority sectors; supporting the development of clusters, industrial and technological parks; increasing the degree of industrialization of poorly industrialized regions and creating a specified number of new workplaces or with specified minimal eligible costs of investments – depending on the unemployment rate in the poviat. Investments made within SSE in the following sectors were considered priorities: automotive; aviation; electronics; machine building; biotechnology; small-tonnage chemistry; research and development activities; modern services and industry producing tools for fuels and energy production from producing renewable sources.

The intensive process of expanding the area of SSE has led to increasing the upper limit of the total area of all the zones in Poland from 12 000 to 20 000 hectares. By the end of December 2011, 1466 permits to conduct business activities were issued in all the zones in Poland. The entrepreneurs conducting activities in the zones invested more than 79.6 billion PLN and created more than 182 000 new workplaces. 73% of the capital invested in the zones comes from six countries: Poland, Germany, USA, Japan, the Netherlands and Italy. The companies from the automotive industry incurred the highest expenditures (25 % of investment expenses).

[21] 17 SSEs were established in Poland in the period 1995-97. Due to the fact that in two zones: Częstochowa and Mazowieckie Voivodeship, business activity was not commenced, they were liquidated in 2001. In that year, the Tczew and Żarnowiec zones were combined creating the Pomorska SSE.

[22] Act dated 30 May 2008 on changing the Act on special economic zones (Journal of Laws of 2008, No 118, item 746).

A constantly growing dynamics of incurred investment expenditures and the increase in the number of employees could be noted from the beginning of the zones functioning . A positive impact of SSEs on the regional situation and development is noticeable. New investments stimulate the economic situation in all sectors of the economy. They create employment in the construction industry, they stimulate the development of any services, and increase the standard of living of the local community as a result of constructing the necessary technical infrastructure. They also have a significant impact on the economic situation in the companies already operating within the range of new investments since they are favorable for the development of cooperation. However, this trend has spread in recent years as a result of the worldwide economic crisis. Some entrepreneurs completely abandoned new investments and some suspended the decision to initiate investments for several months.

The study presents basic benefits resulting from conducting business activities within a special economic zone and the principles of applying tax exemptions related to these activities.

The idea behind creating SSEs is to form, within a separated area, conditions for conducting business activities which are more favorable (preferential) than those existing outside the zone. The factors motivating (stimulating) the conduction of business activities within SSE include:

– exemption of the income earned from business activities in the zone under a permit, by legal persons or natural persons conducting the business activities;

– exemption from property tax of the land, buildings and structures located within the zone or which are used to conduct, on the basis of a permit, business activities within the zone;

– support of new investments from the Zone Fund;

– shortening the period intended for taking the decisions on granting a permit to purchase a real estate by foreigners to 1 month.

НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ И ПРЕФЕРЕНЦИИ ПО ЗЕМЕЛЬНОМУ НАЛОГУ

TAX EXEMPTIONS AND PREFERENCES OF LAND TAX

Н. Лунина

кандидат юридических наук, доцент

Воронежский государственный университет

Статья посвящена исследованию соотношения понятий налоговых льгот и преференций, анализу налоговых льгот и возможности применения преференций по земельному налогу.

The paper is dedicated to research of correspondence of tax exemptions and preferences and to analysis of tax exemptions and possibility of exercising of land tax's preferences.

Обращение к исследованию налоговых льгот по земельному праву на сегодняшний день является одной из актуальных проблем. В структуре льгот, установленных законами субъектов РФ и актами органов местного самоуправления, льготы по земельному налогу стоят на третьем месте и составляют 12 %[1].

В Бюджетном послании Президента РФ Федеральному собранию от 29 июня 2011 г. «О бюджетной политике в 2012–2014 годах»[2] отмечается, что требуется приступить к инвентаризации установленных федеральным законодательством льгот по региональным и местным налогам и оценке их эффективности. Речь идет, в первую очередь, о льготах по налогу на имущество организаций и по земельному налогу. Возможная отмена таких льгот – это не только переход к более справедливому способу распределения собственных налоговых доходов между субъектами Российской Федерации и муниципальными образованиями, но и способ повышения налоговой автономии региональных и местных властей, а значит – и ответственности за принимаемые ими решения.

В настоящее время в российской налоговой системе действует около 200 различных льгот и преференций – по налогу на прибыль организаций, налогу на добавленную стоимость, налогу на добычу полезных ископаемых, налогу на имущество организаций, земельному и транспортному налогам[3]. В 48 субъектах РФ (это 60 % от общего числа) ведется достаточно активная работа по анализу эффективности применения льгот

[1] Налоговые льготы : анализ практики применения и методика оценки эффективности действия // Налоги и налогообложение. 2011. № 7. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[2] Парламентская газета. 2011. 7 июля.

[3] См.: Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Лунина Н., 2012

по налогам. В этих регионах приняты нормативные акты, регламентирующие порядок оценки эффективности налоговых льгот. Что касается муниципальных образований, то там дела обстоят хуже, оценка эффективности мало где проводится. Их анализ показывает, что они имеют различия, нередко носят декларативный характер и не обеспечивают точности оценки. Поэтому необходима единая методика оценки эффективности налоговых льгот, утвержденная на федеральном уровне, которая учитывала бы наработанный опыт в субъектах РФ[4].

Для определения эффективности налоговой льготы надо знать ее цель и смысл. Поэтому при установлении налоговых льгот требуется четко определять их цели. Б. Ф. Мамедова правильно говорит, что постановка цели налоговой льготы позволяет определить, насколько исключительное правило, представляющее собой содержание налоговой льготы, является актуальным, рациональным и эффективным средством для решения той или иной задачи, стоящей перед государством. Кроме того, без обозначения четкой цели налоговой льготы не представляется возможным оценить ее последующий эффект и необходимость дальнейшего сохранения в налоговой системе государства[5]. Если цель льготы по земельному налогу организациям бюджетной сферы – ликвидация встречных финансовых потоков, то есть ли необходимость в ее установлении?

Анализ налоговых льгот по земельному налогу следует начать с их понятия. В научной литературе в последние годы наряду с термином «налоговые льготы» активно используется и термин «налоговые преференции»[6]. Определения, предлагаемые авторами, далеко не бесспорны. Налоговые преференции они рассматривают через преимущества отдельным категориям налогоплательщиков в виде снижения сумм налоговых обязательств различными способами: снижением налоговых ставок, исключением объектов налогообложения, изменением сроков уплаты налогов (сборов), введением понижающих коэффициентов при расчете налогов (сборов), которые налогоплательщик обязан безусловно исполнять. Они считают, что преференции отличает сравнительная устойчивость. Налоговые льготы, по их мнению, – это преимущества в возможности неуплаты всей или части суммы налога, предоставляемые на небольшой отрезок времени и имеющие сравнительно неустойчивый характер. В основном льготы реализуются опосредованно, через вычет из основной суммы налога.

[4] См.: Налоговые льготы : анализ практики применения и методика оценки эффективности действия.

[5] См.: *Мамедова Б. Ф.*Особенности правового регулирования налоговых льгот на современном этапе // Налоги и налогообложение. 2011. № 9. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[6] *Тютюрюков Н. Н., Тернопольская Г. Б., Тютюрюков В. Н.* Налоговые льготы и преференции : цель – одна, а механизм – разный // Налоговая политика и практика. 2009. № 10 ; *Калаков Р. Н.* О налоговых льготах и преференциях // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 26. С. 52–62 ; *Кочергин А.* Инновационная деятельность : налоговые льготы и преференции // Финансовая газета. 2011. № 7. С. 5, и др.

Из определений видно, что авторы разные формы налоговых льгот делят на преференции и льготы и характеризуют их как устойчивые и неустойчивые. Нам такой подход представляется неправильным. И налоговые льготы, и налоговые преференции означают преимущества одних налогоплательщиков перед другими, т.е. их формы могут совпадать. Но налоговые льготы должны предоставляться отдельным категориям налогоплательщиков, а налоговые преференции – отдельным хозяйствующим субъектам, т.е.конкретным налогоплательщикам. По срокам они могут не различаться. И те, и другие могут быть и постоянными, и временными. Наша позиция следует из законодательства, закрепляющего понятие льгот и преференций, и судебной практики.

В налоговом законодательстве есть понятие льгот по налогам и сборам и нет понятия преференции. В соответствии со ст. 56 НК РФ под льготами по налогам и сборам понимаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам не могут носить индивидуальный характер. Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено НК РФ.

Термин «преференция» используется в таможенном законодательстве. Первоначально термины «таможенные льготы» и «таможенные преференции» использовались как синонимы. В настоящее время они различаются. Согласно Закону РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе»[7] под тарифной льготой в отношении товаров, вывозимых из Российской Федерации, понимается предоставляемая на условиях взаимности или в одностороннем порядке при реализации торговой политики Российской Федерации льгота в виде освобождения от уплаты таможенной пошлины или снижения ставки таможенной пошлины. Под тарифной преференцией понимается освобождение от уплаты ввозных таможенных пошлин в отношении товаров, происходящих из стран, образующих вместе с Российской Федерацией зону свободной торговли либо подписавших соглашения, имеющие целью создание такой зоны, или снижение ставок ввозных таможенных пошлин в отношении товаров, происходящих из развивающихся или наименее развитых стран, пользующихся единой системой тарифных преференций Таможенного союза. Понятие преференции используется для ввозных таможенных пошлин и для отдельных стран.

Понятие преференции появилось и в ст. 4 Федерального закона РФ от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции»[8], где под госу-

[7] См.: Рос. газ. 1993. 5 июня.

[8] Собр. законодательства Рос. Федерации. 2006. № 31 (ч. 1). Ст. 3434.

дарственными и муниципальными преференциями понимается предоставление федеральными органами исполнительной власти, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления, иными осуществляющими функции указанных органов органами или организациями отдельным хозяйствующим субъектам преимущества, которое обеспечивает им более выгодные условия деятельности путем передачи государственного или муниципального имущества, иных объектов гражданских прав либо путем предоставления имущественных льгот, государственных или муниципальных гарантий. Органы, имеющие намерение предоставить государственную или муниципальную преференцию, должны получить согласие антимонопольного органа на предоставление такой преференции. Использование термина «преференция» в этом законе связано с тем, чтобы подчеркнуть индивидуальный характер преимуществ для хозяйствующих субъектов и закрепить особый механизм получения такого преимущества. В определении Высшего Арбитражного Суда РФ от 29 мая 2012 г. № ВАС-4290/12 по делу № А40-145073/10-2-745 подчеркивается, что не подпадают под понятие преференций положения нормативных актов, действующие в отношении неопределенного круга лиц, если не будет доказано, что их применение приводит к избирательному предоставлению льгот лишь отдельным хозяйствующим субъектам, действующим на одном товарном рынке… пониженные ставки арендной платы, установленные правительством абсолютно всем субъектам малого предпринимательства, в отношении которых оно могло их установить без нарушения требований законодательства, являются льготным режимом особой социально значимой категории участников гражданского оборота и не могут рассматриваться в качестве преференций отдельным хозяйствующим субъектам, персонально обеспечивающим им более выгодные условия деятельности.

Налоговая льгота представляет собой преимущество, которое предоставлено налоговым законодательством отдельным категориям налогоплательщиков по сравнению с другими, не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере. Льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются и отменяются НК РФ. Льготы по региональным налогам устанавливаются и отменяются НК РФ и (или) законами субъектов Российской Федерации о налогах. Льготы по местным налогам устанавливаются и отменяются НК РФ и (или) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга о налогах).

Налоговая преференция – это персональное преимущество налогоплательщика по сравнению с другими не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере, предоставленное соответствующими органами исполнительной власти по согласованию с антимонопольным органом.

Несмотря на широкое использование в теории налогового права дефиниции «налоговые льготы», как правильно отмечают С. В. Барулин

и А. В. Макрушин, до сих пор не сложилось однозначного, четко определенного подхода к общему пониманию и видовому содержанию налоговых льгот, отсутствует развернутая классификация видов налогового льготирования в отечественной и зарубежной практике[9]. По мнению М. Карасёва, признаки, которые установлены в НК РФ в настоящее время, позволяют под налоговую льготу подводить любое нормативно установленное освобождение от уплаты налогов или условие, в связи с которым налогоплательщик получает возможность законно минимизировать суммы налогов, подлежащих уплате в бюджеты[10].

В налоговом законодательстве вопрос о формах налоговых льгот прямо не регламентирован. В связи с этим в научной литературе постоянно возникают споры. В. В. Хрешкова обобщила теоретические подходы к определению форм налоговых льгот[11]. К таким формам разные авторы относят: изъятия, скидки и освобождения[12], необлагаемый минимум объекта налога (сбора); изъятие из обложения определенных объектов налога (сбора); освобождение от уплаты налога (сбора); понижение налоговых ставок; вычет из суммы налога (сбора), подлежащей к уплате[13]; изменение срока уплаты налога и реструктуризация задолженности по налогам, пени и штрафам[14].

Применительно к земельному налогу НК РФ в главе 31 прямо относит к налоговым льготам две формы: через перечень лиц, освобожденных от уплаты земельного налога (ст. 395), и через установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков (ст. 387). К лицам, освобожденным от уплаты земельного налога, относятся:

1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции Российской Федерации – в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций;

2) организации – в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;

[9] См.: *Барулин С. В., Макрушин А. В.* Налоговые льготы как элемент налогообложения и инструмент налоговой политики. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[10] См.: *Карасёв М.* Налоговые льготы и иные инструменты налоговой политики : правовые аспекты // Финансовое право. 2004. № 5. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[11] См.: *Хрешкова В. В.* Льготы в финансовом праве : теоретико-правовой аспект // Финансовое право. 2007. № 2. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[12] См.: Налоги и налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 1999.

[13] См.: Комментарий к Налоговому кодексу РФ (часть 1) (постатейный) / под ред. А. Н. Козырина, А. А. Ялбулганова. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[14] См.: *Кучеров И. И.* Налоговое право России : курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2006. С. 163.

9. Заказ 732

3) религиозные организации – в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;

4) общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов, – в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности;

5) организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25 процентов, – в отношении земельных участков, используемых ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

6) учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, – в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

7) организации народных художественных промыслов – в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов;

8) физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации, а также общины таких народов – в отношении земельных участков, используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов;

9) организации – резиденты особой экономической зоны, за исключением организаций, указанных в п. 11 настоящей статьи, – в отношении земельных участков, расположенных на территории особой экономической зоны, сроком на пять лет с месяца возникновения права собственности на каждый земельный участок;

10) организации, признаваемые управляющими компаниями в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре «Сколково», – в отношении земельных участков, входящих в состав территории инновационного центра «Сколково» и предоставленных (приобретенных) для непосредственного выполнения возложенных на эти организации функций в соответствии с указанным Федеральным законом;

11) судостроительные организации, имеющие статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны, – в отношении земельных участков, занятых принадлежащими им на праве собственности и используемыми в целях строительства и ремонта судов зданиями, строениями, сооружениями производственного назначения, с даты регистрации таких организаций в качестве резидента особой экономической зоны сроком на десять лет.

Вторая форма налоговых льгот по земельному налогу заключается в уменьшении налоговой базы на не облагаемую налогом сумму в размере 10 000 рублей на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) в отношении земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении следующих категорий налогоплательщиков:

1) Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы;

2) инвалидов, имеющих I группу инвалидности, а также лиц, имеющих II группу инвалидности, установленную до 1 января 2004 г.;

3) инвалидов с детства;

4) ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;

5) физических лиц, имеющих право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом Российской Федерации «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС» (в ред. Закона Российской Федерации от 18 июня 1992 г. № 3061-1), в соответствии с Федеральным законом от 26 ноября 1998 г. № 175-ФЗ «О социальной защите граждан Российской Федерации, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча» и в соответствии с Федеральным законом от 10 января 2002 г. № 2-ФЗ «О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне»;

6) физических лиц, принимавших в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

7) физических лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь или ставших инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику.

Исходя из содержания налогового законодательства к налоговым льготам по земельному налогу следует отнести и третью форму – определение объектов, не подлежащих налогообложению. Согласно ст. 389 НК РФ не признаются объектом налогообложения:

1) земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;

3) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

4) земельные участки из состава земель лесного фонда;

5) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда.

В «Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов» в качестве одной из мер по отмене нецелесообразных налоговых льгот является включение в перечень объектов налогообложения по земельному налогу земельных участков, ограниченных в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленных для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд.

Четвертая форма налоговых льгот по земельному налогу – это установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категории земель и (или) разрешенного использования земельного участка. Такая возможность предоставлена муниципальным образованиям.

В г. Воронеже при введении земельного налога из четырех форм налоговых льгот использованы только две. Согласно решению Воронежской городской Думы от 7 октября 2005 г. № 162-II «О введении в действие земельного налога на территории городского округа город Воронеж»[15] – это установление дифференцированных налоговых ставок(0 %, 0,1 %, 0,15 % и др.) и определение категорий налогоплательщиков, освобожденных от уплаты земельного налога (граждане, получающие трудовую пенсию по старости, по инвалидности, по случаю потери кормильца, имеющие право на пенсию по государственному пенсионному обеспечению, и члены семей военнослужащих, погибшие при прохождении военной службы в мирное время, которым земельные участки предоставлены для ведения личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества, а также за земельные участки, занятые индивидуальным жилищным фондом, хозяйственными постройками и индивидуальными гаражами; муниципальные учреждения образования, здравоохранения, физической культуры и спорта, культуры и искусства и др.).

Например, решение Воронежской городской Думы от 30 марта 2011 г. № 376-III «Об освобождении от уплаты земельного налога»[16] об освобождении на 2010 и 2011 гг. организаций, предоставляющих услуги зоопарков на территории городского округа город Воронеж, от уплаты земельного

[15] См.: Воронежский курьер. 2005. 20 окт.

[16] Там же. 2011. 21 апр.

налога в отношении земельных участков, предоставленных (приобретенных) для осуществления рекреационной деятельности и ведения сельского хозяйства, является примером налоговой льготы. А освобождение от уплаты земельного налога конкретных субъектов хозяйственной деятельности в соответствии с решением городской администрации по согласованию с антимонопольным органом будет примером налоговой преференции.

ИНВЕСТИЦИОННЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРЕФЕРЕНЦИИ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН: РАЗВИТИЕ И СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ

THE INVESTMENT TAX PREFERENCES IN TAX LAW OF KAZAKHSTAN: DEVELOPMENT AND CURRENT SITUATION

В. Шатов

заместитель директора НИИ
финансового и налогового права

Республика Казахстан

Темой настоящей статьи является анализ инвестиционных налоговых преференций в Республике Казахстан. Автор полагает, что предоставление неограниченному кругу налогоплательщиков права по собственному усмотрению использовать преференции в наибольшей степени соответствует провозглашенному Республикой Казахстан принципу справедливости налогообложения.

The theme of this report is the analysis of a real, investiment tax preferences in the Republic of Kazakhstan. The author believes that the provision of an unlimited number of tax law, in its sole discretion, to use the preferences that best corresponds to the Republic of Kazakhstan proclaimed the principle of equity of taxation.

История показывает, что ни один социальный строй, как и ни одно государство, не может окончательно и бесповоротно отказаться от предоставления тем или иным субъектам особых условий существования и/или деятельности. Не является исключением и налоговая деятельность государства на современном этапе развития общества.

Провозгласив в качестве конституционного принципа всеобщность налогообложения[1] и продолжая придерживаться этого положения[2], Республика Казахстан, в свою очередь, в ряде случаев отказывается от части возможных налоговых поступлений, ограничивая таким образом свои налоговые притязания. В Республике Казахстан в разные периоды пра-

[1] В ст. 30 Конституции Республики Казахстан 1993 г. было установлено: «Граждане Республики Казахстан обязаны платить законно установленные налоги и сборы» (Конституция Республики Казахстан от 28.01.1993 г. : принята 28.01.1993 г. на девятой сессии Верховного Совета Республики Казахстан двенадцатого созыва. Утратила силу в связи с принятием новой Конституции 30.08.1995 г.).

[2] Статья 35 Конституции Республики Казахстан провозглашает: «Уплата законно установленных налогов, сборов и иных обязательных платежей является долгом и обязанностью каждого» (Конституция Республики Казахстан : принята на республиканском референдуме 30.08.1995 г. // Казахстанская правда. 1995. 8 сент.).

© Шатов В., 2012

вовое обеспечение существования этих особых условий было опосредовано юридическими конструкциями, которые в разные периоды именовались как льготами, так и преференциями (наименование, на наш взгляд, не меняет их правовую природу и экономические последствия и зависит только от желания или нежелания законодателя назвать льготой свой отказ от установления права на получение налога).

О причинах, условиях и последствиях их появления и предоставления лучше судить историкам и социологам, мы же рассмотрим правовое обеспечение предоставления и существования вышеуказанных условий в развитии налогового законодательства Республики Казахстан.

Несмотря на существующую точку зрения о поглощении категории «льгота» категорией «преференция»[3], мы рассматриваем эти два понятия как равнозначные, поскольку как предоставленная преференция (от лат. praeferentis – предпочтение), так и льгота (облегчение, освобождение) влекут за собой одни и те же последствия для налогоплательщика, в виде полного освобождения от уплаты налога или уменьшения денежной суммы подлежащей уплате в виде налога или в виде отсрочки уплаты налога.

Инвестиционные налоговые преференции 1991–2001 годов

Закон Казахской ССР от 14 февраля 1991 г. «О налогах с предприятий, объединений и организаций»[4] (далее – Закон о налогах с предприятий) не содержал дефиниции «преференция», тем не менее, в соответствии со ст. 6 «Льготы по налогу», по субъектному составу полностью освобождались от уплаты налога на прибыль ученические предприятия и ученические кооперативы, а также опытно-экспериментальные предприятия по протезно-ортопедическим изделиям Министерства социального обеспечения Казахской ССР, предприятия уголовно-исполнительной системы, дорожные и эксплуатационные организации Министерства автомобильных дорог Казахской ССР (п. 3 ст. 6 Закона о налогах с предприятий); государственно-общественные фонды, ассоциации, союзы, объединения, деятельность которых направлена на развитие научных исследований, освоение нововведений в области науки и техники (п. 5 ст. 6 Закона о налогах с предприятий); целый ряд общественных организации (п. 8 ст. 6 Закона о налогах с предприятий); предприятия, созданные на территории Казахской ССР, с участием советских и иностранных юридических лиц и граждан, если доля иностранного участника в уставном фонде превышала 30 % (п. 10 ст. 6 Закона о налогах с предприятий) и т.д.

Из анализа субъектного состава налогоплательщиков, полностью освобождавшихся от уплаты налога на прибыль, следует, что инвестиции (и даже предполагаемые иностранные инвестиции) являлись достаточным условием освобождения от уплаты налога.

[3] В связи с более широким значением категории «преференция».

[4] О налогах с предприятий, объединений и организаций : закон Казахской ССР от 14.02.1991 г. № 480-XII // Ведомости Верховного Совета Казахской ССР. 1991. № 9, ст. 116 ; № 28, ст. 376. Утратил силу в соответствии с Указом Президента Республики Казахстан от 18.07.1995 г. № 2367.

Законом о налогах с предприятий предусматривались льготы (преференции) по налогу с оборота (пп. 1–3 ст. 16). Кроме того, была предусмотрена (п. 4 ст. 16) возможность предоставления дополнительных льгот (преференций) по налогу с оборота для отдельных плательщиков, в порядке, определяемом уже не законодательным органом, а Кабинетом министров Казахской ССР.

В развитие систематизации предоставления льгот (преференций), Законом Республики Казахстан от 25 декабря 1991 г. «О налоговой системе в Республике Казахстан»[5] (далее – Закон о налоговой системе), было установлено, что по отдельным видам налогов могут предоставляться налоговые льготы (преференции) в виде: а) определения объектов, не подлежащих налогообложению; б) освобождения от уплаты налогов; в) понижения налоговых ставок; г) предоставления целевых налоговых льгот; д) отсрочки уплаты налогов; е) списания недоимок по налогам (ст. 8).

Систематизация видов льгот (преференций) Законом о налоговой системе выполнила свою роль в ограничении произвольного видового конструирования налогового режима по административному усмотрению в 1991–1995 гг., однако не устранила индивидуализацию предоставления льгот (преференций) отдельным хозяйствующим субъектам, которая ограничивалась только уровнем искусства лоббирования ими собственных интересов. Отсутствие понимания налога как общегосударственного и общеобязательного установления способствовало тому, что в этот период получило широкое распространение предоставление льгот (преференций) отдельным налогоплательщикам.

Первый в Республике Казахстан кодифицированный налоговый нормативный правовой акт – Указ Президента Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 24 апреля 1995 г. (в последующем переименованный в Закон Республики Казахстан, в тексте – Закон о налогах)[6] также не содержал дефиниции «преференция», тем не менее в п. 4 ст. 2 данного указа было предусмотрено, что «освобождение от какого-либо налога и сбора или уменьшение налоговой ставки…может производиться в порядке изменений и дополнений в настоящий Закон, а также на основании контракта, заключенного с уполномоченным органом по инвестициям в соответствии с настоящим Законом и Законом Республики Казахстан «О государственной поддержке прямых инвестиций»[7]. Там же определялось, что «запрещается предоставление льгот по

[5] О налоговой системе в Республике Казахстан : закон Республики Казахстан от 25.12.1991 г. № 1072-XII. Утратил силу в соответствии с Указом Президента Республики Казахстан от 18.07.1995 г. № 2367.

[6] О налогах и других обязательных платежах в бюджет : указ Президента Республики Казахстан от 24.04.1995 г. № 2235 // Ведомости Верховного Совета Республики Казахстан. 1995. № 6, ст. 43 ; № 12, ст. 88 ; № 23, ст. 152. Утратил силу с 01.01.2002 г.

[7] О государственной поддержке прямых инвестиций : закон Республики Казахстан от 28.02.1997 г. № 75-1 // Ведомости Парламента Республики Казахстан.

налогам и сборам другими актами, в том числе льгот, носящих индивидуальный характер, за исключением льгот, предоставляемых уполномоченным органом Республики Казахстан по инвестициям в соответствии с Законом Республики Казахстан «О государственной поддержке прямых инвестиций».

В части инвестиционных преференций Законом о налогах предусматривалось, что налогоплательщику могло быть предоставлено освобождение от уплаты подоходного налога на срок до пяти лет с момента получения облагаемого дохода; на последующие пять лет могла быть предоставлена льгота в виде снижения до 50 % ставки подоходного налога (п. 8 ст. 34).

Конкретные сроки предоставления льгот по подоходному налогу устанавливались для каждого налогоплательщика в контракте и в зависимости от объемов инвестиций в основной капитал и сектора экономики. При расторжении контракта подоходный налог подлежал исчислению и внесению в бюджет за весь льготный период с применением штрафных санкций.

В этот период предоставлялись и территориальные налоговые преференции (льготы), связанные с необходимостью привлечения инвестиций в строительство новой столицы Республики Казахстан. Налогооблагаемый доход юридических и физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, уменьшался на сумму средств, направленных и фактически использованных на строительство жилья в г. Астана (подп. «б» п. 6 ст. 34 Закона о налогах).

Инвестиционные налоговые преференции 2002–2008 годов

Налоговым кодексом 2001 г.[8] в налоговое законодательство Республики Казахстан была введена категория «инвестиционные налоговые преференции» как отдельное понятие и установлено, что инвестиционные налоговые преференции предоставляются на основании контракта, юридическому лицу Республики Казахстан по корпоративному подоходному налогу, земельному налогу и налогу на имущество (ст. 138). При этом инвестиционные налоговые преференции определялись, во-первых, как освобождение от уплаты корпоративного подоходного налога либо предоставление права использовать дополнительные вычеты из совокупного годового дохода налогоплательщиков – юридических лиц, осуществля-

1997. № 4. Ст. 50. Утратил силу в соответствии с Законом Республики Казахстан от 08.01.2003 г. № 373-II.

[8] О налогах и других обязательных платежах в бюджет : кодекс Республики Казахстан от 12.06.2001 г. № 209-II (Налоговый кодекс) // Ведомости Парламента Республики Казахстан. 2001. № 11–12. Ст. 168. Утратил силу с 01.01.2009 г. за исключением положений, оговоренных Законом Республики Казахстан от 10.12.2008 г. № 100-IV «О введении в действие Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

ющих реализацию инвестиционного проекта[9] с целью создания новых, расширения и обновления действующих производств; во-вторых, как освобождение таких налогоплательщиков от уплаты налога на имущество по вновь введенным в эксплуатацию фиксированным активам в рамках инвестиционного проекта с целью создания новых, расширения и обновления действующих производств; в-третьих, как освобождение от уплаты земельного налога по земельным участкам, используемым для реализации инвестиционного проекта.

Инвестиционные налоговые преференции предоставлялись в приоритетных видах деятельности, перечень которых утверждался Правительством Республики Казахстан. По каждому приоритетному виду деятельности утверждались максимальные объемы инвестиций и сроки действия инвестиционных налоговых преференций, при которых инвестиционные преференции предоставлялись уполномоченным государственным органом. В случае превышения установленного максимального объема инвестиций сроки действия инвестиционных налоговых преференций определялись решением Правительства Республики Казахстан (ст. 14 Закона об инвестициях, в ред. до 01.01.2009 г.).

Инвестиционные налоговые преференции предоставлялись при условии: а) соответствия инвестиционной деятельности перечню приоритетных видов деятельности; б) осуществления инвестиций в фиксированные активы юридического лица Республики Казахстан для создания новых, расширения и обновления действующих производств с применением современных технологий; в) представления документов, подтверждающих наличие финансовых, технических и организационных для реализации инвестиционного проекта (ст. 15 Закона об инвестициях, в ред. до 01.01.2009 г.).

Инвестиционные налоговые преференции предоставлялись на срок, определяемый в каждом отдельном случае в зависимости от видов деятельности и объемов инвестиций в фиксированные активы (ст. 16 Закона об инвестициях, в ред. до 01.01.2009 г.).

Запрещалось предоставление инвестиционных налоговых преференций в отношении деятельности, к которой применяется специальный налоговый режим[10], а также к деятельности по контрактам на недрополь-

[9] Инвестиционный проект – комплекс мероприятий, предусматривающий инвестиции в создание новых, расширение и обновление действующих производств (см.: пп. 6 ст. 1 Закона Республики Казахстан от 8 января 2003 г. № 373-II «Об инвестициях» в редакции, действовавшей до 01.01.2009 г. // Ведомости Парламента Республики Казахстан. 2003. № 1–2. Ст. 4).

[10] В соответствии с Кодексом о налогах 2001 г., специальные налоговые режимы предусматривались в отношении: 1) субъектов малого бизнеса; 2) крестьянских хозяйств; 3) юридических лиц – производителей сельскохозяйственной продукции; 4) отдельных видов предпринимательской деятельности (например, для субъектов, оказывающих услуги – игровых автоматов без денежного выигрыша, по организации и предоставлению оборудования для игры в боулинг). Специальный налоговый режим устанавливал упрощенный порядок исчисления и уплаты

зование. Не предоставлялись инвестиционные налоговые преференции и в отношении фиксированных активов, предоставленных в виде государственного натурного гранта (ст. 16 Закона об инвестициях, в ред. до 01.01.2009 г.).

Инвестиционные налоговые преференции предоставлялись с 1 января года, следующего за годом ввода в эксплуатацию фиксированных активов, или с момента ввода в эксплуатацию фиксированных активов.

Инвестиционные преференции по корпоративному подоходному налогу для вновь созданных налогоплательщиков[11], осуществляющих деятельность исключительно в рамках инвестиционного проекта по созданию новых производств, давали право уменьшить корпоративный подоходный налог на 100 %.

Инвестиционные преференции по корпоративному подоходному налогу для налогоплательщиков, осуществляющих реализацию инвестиционного проекта по расширению и обновлению действующих производств, давали право относить на вычеты из совокупного годового дохода стоимости вводимых в эксплуатацию в рамках инвестиционного проекта фиксированных активов, равными долями в зависимости от срока действия преференций (ст. 139 Налогового кодекса 2001 г.).

Общий срок действия инвестиционных преференций по корпоративному подоходному налогу не мог превышать пяти лет и определялся в каждом отдельном случае в зависимости от видов деятельности и объемов инвестиций в фиксированные активы. Однако Правительство Республики Казахстан в зависимости от видов деятельности и объемов инвестиций в фиксированные активы могло устанавливать иные сроки действия инвестиционных преференций по корпоративному подоходному налогу, но на срок не более десяти лет.

Срок действия инвестиционных преференций по налогу на имущество и земельному налогу определялся в каждом отдельном случае в зависимости от объемов инвестиций в фиксированные активы, но не мог превышать пяти лет.

Действие инвестиционных налоговых преференций прекращалось в сроки, указанные в контракте, либо могло быть прекращено до истечения такого срока по соглашению сторон, а также в одностороннем порядке каждой из сторон в случаях, установленных законодательством Республики Казахстан об инвестициях. При досрочном прекращении действия инвестиционных налоговых преференций налогоплательщик уплачивал налоги в общеустановленном порядке (ст. 140 Налогового кодекса 2001 г.).

В этот период правовой режим инвестиционных налоговых преференций определялся не только Налоговым кодексом 2001 г., но и Законом

социального налога и корпоративного или индивидуального подоходного налога. Специальный налоговый режим мог применяться на основе разового талона, на основе патента и на основе упрощенной декларации.

[11] Налогоплательщики, прошедшие государственную регистрацию в течение 12 месяцев до даты подачи заявки на предоставление преференций.

об инвестициях, что не всегда адекватно отражалось в правоприменительной практике. Конкуренция норм Налогового кодекса 2001 г. и Закона об инвестициях позволяла налоговым органам игнорировать цель предоставления преференций, корректируя налоговое обязательство со ссылкой на нарушение инвестиционных обязательств, в то же время отказывая налогоплательщику в праве на применение общих норм налогового законодательства, позволявших скорректировать или уменьшить налогооблагаемый доход, со ссылкой на наличие инвестиционного контракта.

Инвестиционные налоговые преференции после 2008 года

Пунктом 24 ст. 1 Закона Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г. «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам налогообложения»[12] в Закон об инвестициях были внесены изменения, и категория «инвестиционные налоговые преференции» была исключена из Закона об инвестициях, в настоящее время их применение регламентируется Налоговым кодексом 2008 г.[13]

В соответствии с Налоговым кодексом 2008 г., инвестиционные налоговые преференции заключаются в отнесении на вычеты стоимости объектов инвестиционных налоговых преференций и/или последующих расходов на реконструкцию или модернизацию данных объектов (п. 1 ст. 123 Налогового кодекса 2008 г.). Право на применение инвестиционных налоговых преференций возникает у налогоплательщика с момента приобретения объекта преференции и/или с момента понесения расходов на реконструкцию или модернизацию и обусловлено только субъективным усмотрением налогоплательщика.

Право на применение инвестиционных налоговых преференций имеют все юридические лица Республики Казахстан (п. 6 ст. 123 Налогового кодекса 2008 г.), за исключением: 1) осуществляющих деятельность на территории специальных экономических зон[14]; 2) осуществляющих

[12] О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам налогообложения : закон Республики Казахстан от 10.12.2008 г. № 101-IV // Казахстанская правда. 2008. 20 дек.

[13] О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) : кодекс Республики Казахстан от 10.12.2008 г. № 99-IV // Казахстанская правда. 2008. 13 и 19 дек.

[14] Для целей налогообложения организацией, осуществляющей деятельность на территории специальной экономической зоны, является юридическое лицо, соответствующее одновременно следующим условиям: 1) зарегистрировано в качестве налогоплательщика по месту нахождения в налоговом органе на территории специальной экономической зоны; 2) не имеет структурных подразделений за пределами территории специальной экономической зоны; 3) совокупный годовой доход составляют доходы от реализации товаров собственного производства, работ, услуг, перечень которых соответствует определенному Правительством Республики Казахстан при создании специальной экономической зоны.

производство и/или реализацию подакцизных товаров; 3) применяющих специальный налоговый режим для юридических лиц производителей сельскохозяйственной продукции, продукции рыбоводства и сельских потребительских кооперативов[15].

К объектам инвестиционных налоговых преференций относятся впервые вводимые в эксплуатацию на территории Республики Казахстан здания и сооружения производственного назначения, машины и оборудование, которые в течение не менее трех налоговых периодов, следующих за налоговым периодом ввода в эксплуатацию, соответствуют одновременно следующим условиям: 1) являются активами сроком службы более одного года или основными средствами; 2) используются в деятельности, направленной на получение дохода; 3) не связаны с деятельностью по контракту на недропользование; 4) не подлежат распределению между деятельностью по контракту на недропользование и внеконтрактной деятельностью; 5) не являются активами, вводимыми в эксплуатацию в рамках инвестиционного проекта по контрактам, заключенным до 1 января 2009 г. в соответствии с законодательством Республики Казахстан об инвестициях (п. 2 ст. 123 Налогового кодекса 2008 г.).

Последующие расходы на реконструкцию или модернизацию объектов инвестиционных налоговых преференций подлежат отнесению на вычеты в том налоговом периоде, в котором они фактически произведены, при выполнении одновременно следующих условий: 1) учитываются в бухгалтерском учете налогоплательщика в качестве основных средств в соответствии с МСФО и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности; 2) предназначены для использования в деятельности, направленной на получение дохода, в течение не менее трех налоговых периодов, следующих за налоговым периодом ввода в эксплуатацию после осуществления реконструкции или модернизации; 3) временно выведены из эксплуатации на период осуществления реконструкции или модернизации; 4) не связаны с деятельностью по контракту на недропользование; 5) не подлежат распределению между деятельностью по контракту на недропользование и внеконтрактной деятельностью.

Для целей применения инвестиционных налоговых преференций реконструкция или модернизация основного средства – это вид последующих расходов, результатами которых одновременно являются:

[15] Специальный налоговый режим для юридических лиц – производителей сельскохозяйственной продукции, продукции рыбоводства и сельских потребительских кооперативов предусматривает особый порядок исчисления корпоративного подоходного налога, налога на добавленную стоимость, социального налога, земельного налога, платы за пользование земельными участками, налога на имущество, налога на транспортные средства. Суммы корпоративного подоходного налога, налога на добавленную стоимость, социального налога, земельного налога, платы за пользование земельными участками, налога на имущество, налога на транспортные средства, исчисленные в общеустановленном порядке, подлежат уменьшению на 70 % (ст. 448–452 Налогового кодекса 2008 г.).

1) изменение, в том числе обновление, конструкции основного средства; 2) увеличение срока службы основного средства более чем на три года; 3) улучшение технических характеристик основного средства (п. 3 ст. 123 Налогового кодекса 2008 г.).

Налоговый кодекс 2008 г. устанавливает два метода применения инвестиционных налоговых преференций (ст. 124 Налогового кодекса 2008 г.): 1) метод вычета после ввода объекта в эксплуатацию[16]; 2) метод вычета до ввода объекта в эксплуатацию[17].

Инвестиционые налоговые преференции аннулируются с момента их применения, и налогоплательщик обязан уменьшить вычеты на сумму преференций за каждый налоговый период, в котором они были применены, в случае, если в течение трех налоговых периодов, следующих за налоговым периодом ввода в эксплуатацию объекта преференции: 1) налогоплательщиком допущено нарушение использования и распоряжения объектом преференций или условий об учете и назначении последующих расходов на реконструкцию или модернизацию объекта преференций; 2) налогоплательщик или его правопреемник в случае реорганизации такого налогоплательщика, применяя преференции, начал осуществлять: а) деятельность на территории специальной экономической зоны; б) производство и/или реализацию подакцизных товаров; или начал применять специальный налоговый режим для производителей сельскохозяйственной подукции, продукции рыбоводства и сельских потребительских кооперативов.

Учет объектов инвестиционных налоговых преференций, а также последующих расходов на реконструкцию или модернизацию осуществляется отдельно от фиксированных активов в течение трех налоговых периодов, следующих за налоговым периодом ввода в эксплуатацию. Объекты инвестиционных налоговых преференций и последующие расходы на реконструкцию или модернизацию учитываются в разрезе каждого объекта, по которому применена преференция.

Активы, по которым инвестиционные налоговые преференции аннулированы, признаются фиксированными активами со дня их ввода в эксплуатацию. При аннулировании инвестиционных налоговых преференций по последующим расходам на реконструкцию или модернизацию они классифицируются как последующие расходы.

[16] Метод вычета после ввода объекта в эксплуатацию заключается в отнесении на вычеты первоначальной стоимости объектов преференций, равными долями в течение первых трех налоговых периодов эксплуатации или единовременно в налоговом периоде, в котором осуществлен ввод в эксплуатацию.

[17] Метод вычета до ввода объекта в эксплуатацию заключается в отнесении на вычеты затрат на строительство, производство, приобретение, монтаж и установку объектов преференций, а также последующих расходов на реконструкцию, модернизацию зданий и сооружений производственного назначения, машин и оборудования до ввода их в эксплуатацию в налоговом периоде, в котором фактически произведены такие затраты.

По истечении трех налоговых периодов, следующих за налоговым периодом ввода объекта преференций в эксплуатацию, объект инвестиционных налоговых преференций признается фиксированным активом.

Таким образом, в настоящее время казахстанский законодатель определил, что *инвестиционная налоговая преференция – это обусловленное собственным усмотрением право налогоплательщика при определении налогооблагаемого дохода отнести на вычет, в том числе единовременно, стоимость и/или сумму последующих расходов на реконструкцию и/или модернизацию впервые вводимого в эксплуатацию на территории Республики Казахстан здания, сооружения производственного назначения, машины или оборудования*.

Однако по своей экономической природе инвестиционные налоговые преференции не единственные налоговые преференции (льготы), которые предусмотрены налоговым законодательством Республики Казахстан. Инвестиции в производство целого ряда товаров также стимулируются налоговыми преференциями (льготами). Например, почти аналогичный налоговый режим предоставляется налогоплательщикам, осуществляющим деятельность на территории специальных экономических зон. Так, при производстве на территории специальной экономической зоны «Астана – новый город» продуктов химической промышленности, резиновых и пластмассовых изделий[18] налогоплательщик вправе: 1) уменьшить на 100 % сумму корпоративного подоходного налога; 2) применить коэффициент 0 к ставкам для исчисления земельного налога; 3) применить коэффициент 0 к ставкам для исчисления платы за пользование земельными участками; 4) применить ставку 0 % к среднегодовой стоимости объектов налогообложения при исчислении налога на имущество.

Полагаем, что предоставление неограниченному кругу налогоплательщиков права по собственному усмотрению использовать преференции в наибольшей степени соответствует провозглашенному Республикой Казахстан принципу справедливости налогообложения (ст. 7 Налогового кодекса 2008 г.) и является его последовательным воплощением, в отличие от контрактной системы предоставления инвестиционных налоговых преференций, которая предполагала индивидуализацию и субъективность усмотрения государственных должностных лиц в предоставлении преференций.

[18] А также бытовых электрических приборов; машин и оборудования; электрического оборудования; стеклянных компонентов для осветительных приборов; продуктов питания; древесной массы и целлюлозы, бумаги и картона; мебели; автотранспортных средств, трейлеров и полуприцепов; железнодорожных локомотивов и подвижного состава; воздушных и космических летательных аппаратов; основных фармацевтических продуктов и препаратов; электронных деталей; при строительстве объектов инфраструктуры, больниц, поликлиник, школ, детских садов, музеев, театров, высших и средних учебных заведений, библиотек, дворцов школьников, спортивных комплексов, административного и жилого комплексов в соответствии с проектно-сметной документацией (ст. 151-1 Налогового кодекса 2008 г.).

THE RULES OF LEVYING SIMPLIFIED FORMS OF TAXATION ON INCOMES GENERATED BY NATURAL PERSONS FROM THE NON-AGRICULTURAL BUSINESS ACTIVITY IN POLAND – AUTHOR'S ASSESSMENT

ПРАВИЛА ВЗИМАНИЯ НАЛОГА НА ДОХОДЫ ПО УПРОЩЕННОЙ ФОРМЕ, ПОЛУЧАЕМЫЕ ФИЗИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ ОТ НЕСЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ПОЛЬШЕ, – ОЦЕНКА АВТОРА

R. Zieliński
PhD
Kozminski University (Poland)

In this study, the author attempts to answer the question whether the simplified forms of taxation on incomes of natural persons generated from the non-agricultural business activity, i.e. the fixed-amount tax and the so-called lump-sum tax on registered revenues that exist in the Polish tax system, are attractive and preferential forms of taxation to taxpayers and therefore effectively stimulate the growth of their business activity and economic growth in Poland.

В данном исследовании автор предпринимает попытку ответить на вопрос о привлекательности и предпочтительности для налогоплательщиков уплаты налога на доходы физических лиц, получаемые ими от несельскохозяйственной предпринимательской деятельности в упрощенной форме, т.е. в форме существующих в польской налоговой системе фиксированного и так называемого аккордного налогов на зарегистрированные доходы. Автор отвечает на вопрос о возможности эффективного стимулирования роста предпринимательской деятельности налогоплательщиков и экономики в Польше в результате взимания налога на доходы в такой форме.

Incomes of natural persons generated from non-agricultural business activities can be levied with an income tax on the basis of the so-called general principles or in a simplified form. The taxation on the basis of the so-called general principles forms a basis for the taxation of these incomes and is governed by the Personal Income Tax. It includes two methods of levying these incomes with taxes: as per a progressive tax scale (18 % or 32 % tax rates) or a proportional tax scale at a rate of 19 %[1], whereas the simplified forms of taxation are governed in the Acts on Lump-Sum Income Tax on Some Incomes Generated by Natural Persons (hereinafter referred to as "the Act")

[1] Act of 26 July 1991 on Personal Income Tax, (consolidated text, Journal of Laws of 2010, No 51, item 307 as amended), hereinafter referred to as the Personal Income Tax Act.

© Zieliński R., 2012

and include the fixed-amount tax and the so-called lump-sum on registered revenues[2].

The aim of this study is to discuss the rules of levying with the simplified forms of taxation and to seek to answer the question whether the fixed-amount tax and the so-called lump-sum on registered revenues present attractive and preferential forms of taxation to taxpayers.

In the financial law doctrine, simplified forms of taxation are considered to be a preferential (i.e. more moderate) form of taxes on incomes generated by natural persons from the non-agricultural business activity in relation to the so-called general principles of taxation. In general, in order to calculate a tax amount, some taxation technique elements resulting from general taxation principles are omitted and consequently another method of calculating an income tax due is applied[3]. Most frequently, in this simplified form, actual profits or revenues are not calculated and a tax due is calculated in accordance with some average or estimated amounts. In standard simplified forms of taxation, only a lump-sum tax is calculated (a tax base is not evaluated)[4].

In these cases, a taxpayer knows the amount of the tax due in advance at the beginning of a tax period and is usually affected by the so-called external circumstances of the subject of taxation. As for incomes from the business activity, such circumstances most frequently include the number of wage workers employed, the kind of business activity, and the number of residents at the place where the taxpayer conducts his/her business activity. Therefore, the simplified forms of taxation, as preferential tax forms, are applied to profit (revenues) of economically weaker micro, small or medium-sized companies which produce or provide services, in respect of which the use of complex principles of the income tax is not reasonably or economically justified.

The fixed-amount tax is the classic and simplest form of simplified taxation on incomes generated by natural persons from non-agricultural business activity. In this form, the tax amount is not affected by the amount of incomes generated by taxpayers, so it is known in advance at the beginning of the fiscal year. This form of taxation applies to natural persons generating incomes from non-agricultural business activity conducted individually or as a civil-law partnership[5]. Due to the fact that the fixed-amount tax is

[2] Act of 20 November 1998 on Lump-Sum Income Tax on Some Incomes Generated by Natural Persons, (Journal of Laws, No 144, item 930, as amended), hereinafter referred to as the Act.

[3] Cf. *K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, W. Nykiel,* Polskie prawo podatkowe (Polish Tax Law), Warsaw 2006, p. 172.

[4] Cf. Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa (Tax Law – General and Detailed Parts), edited by W. Wójtowicz, Warsaw 2009, p. 294.

[5] Civil-law partnership is one of the nominate contracts used in the Polish civil law. The provisions of the civil-law partnership contract are regulated in Art. 860–875 of the Act of 23 April 1964 – the Civil Code (Journal of Laws No 16, item 93, as amended). Pursuant to Art. 860 of the Civil Code under the civil law partnership contract partners agree to achieve a common economic purpose by conducting

10. Заказ 732

an optional form of taxation, it can be applied if the taxpayers meet terms and conditions of the Act. Firstly, the taxpayer lodges a petition for this form of taxation with a competent head of a tax office by 20 January of a given fiscal year. However, if the taxpayer commences his/her business activity within the fiscal year, the time limit for lodging this petition expires prior to the day of its commencement. If the taxpayer conducts business activity in the form of a civil law partnership, the petition for the fixed-amount tax is lodged by one of the partners. Secondly, the taxpayer determines in the petition a business activity levied with the fixed-amount tax. The number of business activities subject to the aforesaid form of taxation is quite wide. The Act listed 11 categories of business activities that may be subject to the fixed-amount tax, including more than 100 kinds of business activities (kinds of services or professions conducted by the self-employed)[6]. The category including the highest number of such activities is service and production and service activities, which presently covers as many as 95 kinds of business activities, but most of them are craft services – some of them are considered to be "extinct professions"[7] like smithing, coopery, milling or violin making. Thirdly, in their business activity, they do not use the services of individuals other than those employed under an employment contract, nor do they use the services of other enterprises and plants, unless those services are specialist services[8]. Fourthly, the taxpayers subject to the fixed-amount tax cannot conduct any other non-agricultural business activity[9] and manufacture goods on which the excise duty is levied under separate regulations. Fifthly, they conduct business activities in Poland. Sixthly, they comply with the

in a specific way, especially by pecuniary and in-kind contributions. The civil-law partnership does not have legal personality; therefore it is not an individual legal entity. Legal entities in the civil law partnership are its partners.

[6] They are as follows: production and service activities such as: retail trade of food, beverages, tobacco products and flowers; retail trade of non-food products; catering; transportation services provided by one vehicle; entertainment; home-made meals sold at apartments, and some professions conducted by the self-employed (health care and veterinary), home care for children and the sick, education and tutoring. The fixed-amount tax may also apply to some services provided by farmers, provided that they run farms. They include as follows: agro-technological and transportation services, services rendered to hunting associations, transporting milk to milk collection centres, cutting and transporting timber from forests to handling points and transporting students to schools, as well as folk craft and artistic services (cf. Appendices 3 and 4 to the Act).

[7] This large number of craft services adopted in the normative construction of the fixed-amount tax is historically justified. The fixed-amount tax was implemented in the Polish tax system in the early 1950s as a form of taxation for the so-called "small" craftsmen.

[8] Specialist services include activities and works other than those covered by the registered activity, necessary to make a product or render a service in whole. These activities also include accompanying services and works.

[9] Except for electricity from water and wind energy plants with power output of 5,000 kilowatts and biogas production, revenues of which are levied under the so-called general principles.

limits of wage workers adopted in the Act for individual kinds of business activities. Finally, the taxpayer's spouse does not conduct the same business activity as the taxpayer.

The amount of the income tax paid in the form of the fixed-amount tax is expressed in monthly amounts listed in the table attached to the Act[10]. They are affected by the so-called external characteristics of potential profitability of a given business activity, such as the number of wage workers employed, the kind of business activity and the number of residents at the place where the taxpayer conducts his/her business activity[11]. The fixed-amount tax is established by a competent head of the tax office and is made separately for each fiscal year.

Taxpayers who pay the fixed-amount tax do not have any tax credits, which are amounts deducted from the tax base or tax, but the amount of the tax paid sometimes may change due to social or economic reasons[12]. These reductions can be applied by virtue of the age of the taxpayer, his or her disability, full-time employment of the taxpayer under an employment contract at another company and employment of disabled employees by the taxpayer[13]. In some cases, the law also provides for increases in the amount of the fixed-amount tax, such as when the business activity pursued by the taxpayer deviates from the average size so much that the rate specified in the law would be too low in comparison with his/her business results, when the taxpayer employs adult family members to conduct his or her business activity, and when the taxpayer terminates an employment contract with a graduate or a person who used to be unemployed prior to the date specified in the Act[14].

[10] Cf. Appendix 3 to the Act.

[11] Furthermore, amounts of the fixed-amount tax may also be affected by factors, such as the number of car park spaces (for car park services), the number and kind of equipment owned or the number of places in given equipment (e.g. the number of cars at the racing track or the number of seats at the roundabout (for entertainment services), the number of meals sold daily (for meals sold at homes), and the number of hours allotted to services rendered monthly for professions conducted by the self-employed (e.g. dentists, nurses, midwives, vets).

[12] Cf. *A. Gomułowicz, J. Małecki,* Podatki i prawo podatkowe (Taxes and Tax Law), Warsaw 2010, p. 670.

[13] The rate of the fixed-amount tax reduced by 20 % applies to these taxpayers who are 60 years old or have medical certificates on mild degree of disability on 1 January of a given fiscal year. Moreover, rates of this tax are reduced by 10 % for each disabled employee. The rate of the fixed-amount tax may be reduced by 80 %, where the taxpayer is employed on a full time basis under an employment contract in another company.

[14] The rates of the fixed-amount tax increased by 10 % to 40 % (reverse proportional relation to the general number of employees) apply to the taxpayer who employs adult family members to conduct his or her business activity and when the taxpayer terminates an employment contract with a person who used to be unemployed or a graduate, the current tax rate is increased by 50 %. A similar result is when the scope of the business activity pursued by the taxpayer shows that the tax rate specified in the Act is unreasonably high.

This form of taxation is characterized by the fact that taxpayers do not have to maintain a register of business operations, make advance tax payments and lodge tax returns[15]. They are obliged only to issue, upon the customer's request, bills and invoices for the sale of products and goods and the provision of services and to store copies of these invoices for five fiscal years. A taxpayer who employs wage workers is also obliged to maintain and store at his or her registered office or business place the employment register and employee payroll register when the taxpayer remunerates his or her employees[16].

The income tax in the form of the fixed-amount tax is paid, without prior call, for each month in which the business activity is conducted into the bank account of the tax office within seven days of the beginning of each month for the preceding month and by 28 December of the fiscal year for December.

The other simplified form of taxation on incomes generated by natural persons from the non-agricultural business activity in Poland is the so-called lump-sum on registered revenues[17]. This form of taxation is characteristic because in fact it is not the lump-sum tax in its classic form, the aim of which is not to evaluate the tax basis, even the estimated one. In the registered lump-sum, the taxpayer registers revenues, the amount of which is the basis for the tax. Therefore, in the reference books, it is called the so-called lump-sum and it is said to be the simplified, not the lump-sum, method of paying the income tax by natural persons, which are brought to the State budget[18].

This form of taxation pertains to natural persons who generate revenues from non-agricultural business activity, including business activity conducted in the form of civil-law partnerships or general partnerships of natural persons. Like the fixed-amount tax, the right to this form of taxation may be enjoyed by taxpayers who meet specific terms and conditions of the Act, pro-

[15] However, the taxpayer is obliged to lodge a tax return, if within a fiscal year he or she reduced his or her income tax by the amount of general health insurance contributions. This tax return is lodged by 31 January of the following fiscal year in accordance with a specimen established by the Minister of Finance in Appendix 2 to the Regulation of 24 November 2011 on Specimens of Tax Returns, Certificates and Information Concerning the Lump-Sum Income Tax on Some Incomes Generated by Natural Persons (Journal of Laws, No 259, item 1552).

[16] The method of maintaining the employment register is specified in the Regulation of the Minister of Finance of 17 December 2002 on Employment Register (Journal of Laws, No 219, item 1838). The method of maintaining the employee payroll register is specified in the Regulation of the Minister of Finance of 17 December 2002 on Employee Payroll Register (Journal of Laws, No 219, item 1839).

[17] On 1 January 2005, the right to use the lump-sum form of tax was also granted to the taxpayers who generate revenues under rental, sub-rental, lease, sub-lease and other agreements of a similar nature, unless these agreements are considered by taxpayers to be part of the non-agricultural business activity and constitute a separate source of revenue.

[18] Cf. *L. Etel,* Opodatkowanie dochodu w Polsce (Income Tax in Poland) , [w:] Opodatkowanie dochodu w wybranych krajach Europy Środkowej i Wschodniej (Income Tax in Selected Countries of Eastern and Central Europe) , edited by L. Etel, Białystok 2006, p. 238.

vided that by the 20th day of January of a given fiscal year they lodge with a competent head of the tax office a petition to use this form of taxation[19] or that, in the preceding fiscal year, they failed to exceed the income threshold (EUR 150,000) and – if they run a company – provided that the sum of all revenues of the company's shareholders do not exceed this amount[20]. However, the second restriction refers only to taxpayers who conducted business activities in the preceding fiscal year.

It is worth mentioning that not all the taxpayers who meet the aforesaid criteria can use this form of taxation. This form of the income tax cannot be used *ex lege* by taxpayers who, in whole or in part, generate revenues from operating pharmacies, pawnshops or bureau de changes, or who conduct business activities in trading parts and accessories for mechanical vehicles, render financial agency services, manufacture goods on which the excise duty is levied (except for electricity from renewable energy sources) or render such services as recruitment of employees, advertising and detective or security services.

The tax base for the lump sum tax on registered revenues is the revenue, reduced by relevant tax deductions[21]. In order to provide support for the amount of tax paid, the taxpayers are obliged to maintain revenue accounts separately for each fiscal year[22]. The determined income is then levied with a tax at proportional tax rates that are affected by the kind of business activity conducted by the taxpayer[23]. The 20 % highest tax rate is levied on incomes generated by self-employed professionals listed in the Act on Self-Employed Professionals (e.g. doctors, dentists, paramedics, translators, interpreters, nurses or midwives). A 17 % tax rate is levied on revenues from some service business activities (e.g. car rental agencies, hotels, wholesale agencies). An 8.5 % tax rate applies to revenues from rentals, sub-rentals, leases or other similar agreements, as well as to revenues from service business activities

[19] If a taxpayer commences business activity within the fiscal year, the time limit for lodging this petition expires prior to the day of its commencement, but no later than on the day of obtaining the first income.

[20] Pursuant to Art. 4 (2) of the Act any amounts denominated in euro are converted into Polish zlotys according to the average euro exchange rate of the National Bank of Poland announced on 1 October of the year preceding the fiscal year. This means that an income limit that prevents from using the lump-sum tax on registered revenues in 2012 equals to PLN 661,680.

[21] The taxpayer's revenue is reduced by the loss incurred, social insurance contributions, rehabilitation expenses, Internet expenses, donations granted by the taxpayer within the limits specified by the laws, and contributions to the Individual Retirement Account.

[22] Cf. the Regulation of the Ministry of Finance of 17 December 2002 on Revenue Accounts and Fixed Asset and Intangible Asset Accounts (Journal of Laws, No 219, item 1836, as amended).

[23] The taxpayers, who generate revenues from business activities levied with various tax rates, calculate a tax due at a tax rate relevant to each of these kinds of business activity, if they maintain revenue accounts required by the law that specify the amount of incomes generated from each kind of business activity.

specified in the Act, such as catering that includes selling alcoholic beverages with a minimum alcohol content of 1.5 %. The lowest tax rates – 5.5 % and 3 % – apply to revenues from manufacturing and construction activities and revenues from trading activities and catering services, respectively.

The tax determined under these tax rates is subsequently reduced by deductions specified in the Act[24] and then is paid into the bank account of a competent tax office by no later than the 20th day of the month following the preceding month, and the tax due for December is paid within a time limit specified for submitting the tax return, i.e. by 31 January of the following fiscal year.

The aforesaid simplified forms of taxation on incomes of natural persons have advantages[25]. The key advantage of the fixed-amount tax is its simplicity. The taxpayers who pay income tax in this form do not have to maintain any tax documentation or submit any tax returns, which – in comparison with taxation under the so-called general principles – considerably facilitates the taxpayer to conduct his/her business activity and reduces its costs. Another advantage of this form of taxation is that the tax is expressed in amounts, which is not affected by any actual incomes. The approved solution motivates taxpayers to act effectively through generating the highest incomes and reducing the cost of their business activity to the necessary minimum.

As for advantages of the so-called lump-sum on registered revenues, first of all it is necessary to mention the simplified documentation – in comparison with the taxation on the basis of the so-called general principles – which is to be maintained by the taxpayer for taxation purposes. This documentation consists of a spread sheet including a total of 12 columns, as many as five of which are designed for individual tax rates. Another advantage of this form of taxation is the use of quite low tax rates (3 %, 5.5 %, or 8.5 %), but it is noteworthy that the use of them in practice does not always decrease the tax in relation to the taxation under the so-called general principles.

Despite significant advantages that result from the normative construction of the discussed forms of taxation on incomes, the fixed-amount tax and the so-called lump-sum on registered revenues are not very popular with taxpayers. Indeed, for a few years, the number of taxpayers who choose these forms of taxation has been systematically decreasing (except for 2010 in case of the registered lump-sum). This fact is shown in the following table.

[24] They are as follows: contributions to the general health insurance scheme equal to 7.75 % of this contribution base, and the so-called abolition allowance.

[25] More, Cf. *R. Zieliński*, Zalety i wady uproszczonych form opodatkowania dochodów osób fizycznych uzyskiwanych z działalności gospodarczej (Advantages and Disadvantages of Simplified Forms of Taxation on Revenues of Natural Persons Generated From Business Activity), [w]: Poszukiwaniu optymalnych rozwiązań prawa podatkowego i finansów publicznych (Seeking Optimal Solutions of the tax Law and Public Finances), edited by A. Pomorska, Kozmimski Academy Law School Papers, No 2, Warsaw 2008, pp. 95–107.

T a b l e

The number of taxpayers who paid the fixed-amount tax and the so-called lump-sum income tax on registered revenues in the years 2007–2011 and their dynamics

Details	2006	2007	2008	2009	2010
Number of taxpayers who paid the fixed-amount tax	136242	130190	127299	126562	122883
Dynamics of the number of taxpayers of the fixed-amount tax in relation to the previous year	–	0.96	0.98	0.99	0.97
Number of taxpayers who paid the lump-sum income tax on registered revenues	548129	539253	547047	542005	547692
Dynamics of the number of taxpayers of the lump-sum income tax on registered revenues in relation to the previous year	–	0.98	1.01	0.99	1.01

S o u r c e: Based on data from the Ministry of Finance.

It appears that a declining number of taxpayers is affected by several factors that differ for these two forms of taxation. As for the fixed-amount tax, the main factor is archaic kinds of business activities subject to this form of taxation which are not adapted to the existing structure of business entities. This form of taxation still applies to stove makers, carders or violin makers, whereas there are no persons conducting these professions any longer. Another reason for reducing taxpayers' interest in this form of taxation is that the entrepreneur has to pay the income tax, even if the business activity is running at a loss. It is noteworthy that the taxpayer cannot withdraw from this form of taxation within a fiscal year. This fact also discourages the taxpayers; moreover, in some cases, the fixed-amount tax – as the form of taxation on incomes generated from the non-agricultural business activity – results in much higher taxes than other forms of taxation. The main reason is that the fixed-amount tax specified in the Act is too high and does not correspond to the current business conditions, particularly costs of business activity that are rising at a fast pace (the main reason is the growth of regulatory liabilities of the entrepreneurs), technological development and changes of consumers' conduct[26]. In ad-

[26] *R. Zieliński,* Potrzeba reformy uproszczonych form opodatkowania dochodów osób fizycznych z działalności gospodarczej w świetle pogłębiającego się deficytu budżetowego w Polsce (The Need to Reform Simplified Forms of Taxation on Revenues of Natural Persons From Business Activity In Light of the Deeper and Deeper Budget Deficit in Poland) [w]: Ekonomiczne i prawne uwarunkowania i bariery redukcji deficytu i długu publicznego (Economic and Legal Conditions and Barriers of the Deficit and Public Debt Reduction) , edited by A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, Warsaw 2011, p. 352.

dition, since 2001, taxpayers have been levied a fixed-amount tax with the value-added tax, which means that more and more taxpayers are obliged to register generated incomes for VAT purposes and in many cases to install a cash register. These duties complicate the use of this form of taxation and increase the cost of the business activity; hence, this form of taxation is less and less attractive to the taxpayers.

A significant reason for the diminishing taxpayers' interest in the so-called lump-sum on registered revenues is that they cannot include tax deductible expenses in the amount of tax due, which – in case of some business activities, including those levied with low tax rates – may result in an adverse tax. Generally speaking, the registered lump-sum is an attractive form of taxation only for taxpayers who conduct low cost consuming business activity, i.e. a share of tax costs in relation to incomes does not exceed 50 %[27]. Furthermore, it is noteworthy that the most significant reason for the diminishing taxpayer interest in this form of taxation is the impossibility to use some tax credits, to which taxpayers who pay income tax under the so-called general principles are entitled. This applies mainly to the so-called tax credit for purchasing new technologies. The aim of this tax credit is to encourage taxpayers to invest in technological knowledge and to deduct from the tax basis an amount equal to 50 % of its purchase price. Depriving registered lump-sum taxpayers of this right is, on one hand, groundless discrimination in relation to entities generating incomes from non-agricultural business activity which enjoys this right. On the other hand, it negates the idea of equality (justice) of taxation on the entities conducting business activities in Poland, which has been postulated in the legal and financial doctrine for at least two centuries. The disadvantage of this form of taxation is that the two highest tax rates (20 % and 17 %) are too high. The 20 % tax rate is levied on incomes generated by self-employed professionals listed in the Act (doctor, dentist, vet, dental technician, surgeon, nurse, midwife, translator, interpreter and tutor). The 17 % tax rate is levied on incomes generated from some intangible services, e.g. reproduction of computer information carriers, agency in trading mechanical vehicles or recruitment of employees. It is easy to notice that the 20 % tax rate is 2 percentage points higher than the income tax rate paid under the so-called general principles resulting from the first bracket of the progressive tax scale (18 %) and 1 percentage point higher than the flat tax rate (19 %). Furthermore, due to the fact that the lump-sum on registered revenues applies to revenue, not profit, generated from the business activity, in each case the 17 % tax rate levied on this form of taxation makes the tax higher than the one calculated under the so-called

[27] If the taxpayer generated the revenue of PLN 50,000 from business activity and tax deductible expenses equal to 50 % of this revenue, the registered lump-sum tax equals to PLN 4250 (at the 8.5 % tax rate). The amount of taxes under the so-called general principles of taxation equals to PLN 3943.98 (as per the proportional taxation) and PLN 4750 (as per the progressive tax scale). Due to the increase of the tax expense index by 10 %, the lump-sum on registered revenues is the most expensive form of taxation.

general principles of taxation. This situation contradicts the idea and main principles of the simplified forms of taxation, which constitute a preferential form of taxation to the taxpayers.

In response to the question posed in the beginning, neither the fixed-amount tax nor the so-called lump-sum on registered revenues are currently attractive to or preferential forms of taxation to taxpayers generating income from the non-agricultural business activity in Poland. This fact mainly results from their bad normative construction and the appearance of new competitive forms of taxation, particularly the reduction of personal income tax rates that began in 2009 (the 19 % rate fell to 18 %, the 30 % rate was removed, and the 40 % rate fell to 32 %), the reduction of tax thresholds (from three to two), and the considerable change in the upper earnings limit of the first tax threshold (from PLN 44,490 in 2008 to PLN 85,528 in 2009). The observed situation is alarming in respect to the deeper and deeper crisis of Polish public finances and the perspective of the development of the Polish economy. The author believes that the simplified forms of taxation in properly amended legal instruments could effectively stimulate economic growth and practically moderate negative effects of the financial crisis.

НАЛОГОВЫЕ ПРЕФЕРЕНЦИИ КАК ИНСТРУМЕНТ СНИЖЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ПРЕСТУПНОСТИ В РОССИИ

TAX PREFERENCES AND TAX CRIMINALITY IN RUSSIA

Л. Пастушкова

кандидат экономических наук

Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I

В статье рассмотрены сущность налоговых преференций, отличие преференций от льгот в налоговой сфере, взаимосвязь налоговых преференций и уровня налоговой преступности. Выявлены причины налоговой преступности, сформулированы цели применения налоговых преференций.

In this article there are the essence of tax preferences, the distinction of preferences from benefits in tax sphere, the correlation of tax preferences and the level of tax criminality examined. There are also the causes of tax criminality detected and the aims of applying of tax preferences formulated.

Налоговые правоотношения по своей природе характеризуются как конфликтные отношения. Данное свойство налоговых правоотношений порождается их содержанием, заключающимся в публично-правовой обязанности уплатить некоторую часть денежных средств, принадлежащих по праву налогоплательщику, в пользу государства. Неудивительно, что многие налогоплательщики, не отличаясь развитым правосознанием и руководствуясь исключительно личными корыстными побуждениями, стремятся уклониться от исполнения обременительной обязанности по уплате налогов, прибегая в том числе и к незаконным способам действий. Отсюда рождается конфликт между ними и государством, заинтересованным в полной и своевременной уплате налогов. Изначальная конфликтность налоговых отношений, дополненная массой вполне конкретных факторов, выливается в факты преступных действий в сфере налогообложения.

Негативные последствия налоговой преступности очевидны для всех, а масштаб налоговой преступности по-прежнему велик, несмотря на тенденцию постепенного снижения. Так, по России в 2010 г. было зарегистрировано 14 449 преступлений, предусмотренных ст. 198–199.2 УК РФ, что на 7867 меньше, чем в 2009 г.[1]

Проблема налоговой преступности заставляет ученых, как специализирующихся в сфере финансового права, так и криминологов, тщательно

[1] *Смирнов Г.* Налоговые преступления : пределы либерализации. URL: http://www.gazeta-yurist.ru

© Пастушкова Л., 2012

разрабатывать эффективные инструменты борьбы с налоговыми преступлениями. По нашему мнению, одним из таких правовых инструментов являются налоговые преференции.

Действующий Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) не содержит легального определения понятия «налоговая преференция». Поэтому многие правоприменители и налогоплательщики отождествляют понятия «налоговая преференция» и «налоговая льгота», что не является правильным.

Согласно современному экономическому словарю, преференция – это преимущества, льготы, предоставляемые отдельным государствам, предприятиям, организациям для поддержки определенных видов деятельности; осуществляется в форме снижения налогов, скидок с таможенных пошлин, освобождения от уплаты обязательных платежей, предоставления экономически выгодных кредитов[2]. Налоговая преференция заключается в предоставлении государством отдельным категориям налогоплательщиков преимуществ, носящих обязательный характер, выраженных в снижении сумм налогов. Характерные признаки налоговой преференции, отличающие данный институт от налоговых льгот:

1) преференция закрепляется в норме закона изначально, т.е. в момент установления всех элементов налога, в то время как налоговая льгота может устанавливаться законом в любой момент;

2) условия налоговых преференций являются обязательными для налогоплательщиков;

3) за неприменение или неправильное применение налоговых преференций предусмотрены штрафы, в то же время за неприменение налоговых льгот никакие санкции не применяются.

В отсутствие легального закрепления, о наличии в российском налоговом праве института налоговых преференций свидетельствует судебная практика. В этом аспекте значимым является Определение Конституционного Суда РФ от 15 мая 2007 г. № 372-О-П «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ОАО «Акционерная компания трубопроводного транспорта нефтепродуктов «Транснефтепродукт» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации»[3]. В данном документе Конституционный суд РФ квалифицировал применение 0 (нулевой) процентной ставки по налогу на прибыль организации именно как обязанность налогоплательщика, а не как его право.

Налоговые преференции имеют одну очевидную цель – снижение налогового бремени для определенной категории налогоплательщиков. Это снижение необходимо, например, для того, чтобы выступить фактором, способствующим развитию наиболее важных отраслей производства, или для компенсации части расходов налогоплательщика, поддержки неком-

[2] См.: *Райзберг Б. А. Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б.* Современный экономический словарь. М., 2006. С. 495.

[3] Справочно-правововая система «КонсультантПлюс».

мерческих организаций, создания новых рабочих мест[4]. В то же время налоговые преференции являются одним из инструментов противодействия налоговой преступности.

Причины налоговой преступности многообразны. Условно их можно подразделить на три группы:

1. Экономические причины, связанные с неэффективным осуществлением хозяйственной деятельности многочисленных коммерческих организаций, в результате которой у налогоплательщика не хватает средств для уплаты налогов в полном размере.

2. Идеологические причины. Господствующая в обществе потребительская идеология, стремление к личному обогащению, в том числе и посредством незаконного уклонения от уплаты налогов, помноженные на отсутствие развитого правосознания в обществе, обуславливают налоговую преступность. К сожалению, многие налогоплательщики не осознают до конца важность налогов в формировании бюджета, считая, что налоговая система неэффективна, а своевременно уплаченные налоги не доходят до бюджета.

3. Правовые причины, связанные с установлением налогового режима, например, высокие налоговые ставки, сложности процедуры уплаты налога и т.п.

Отсутствие правовой и налоговой культуры российских граждан совершенно очевидно. В большинстве развитых стран Европы и Америки платить налоги почетно, наряду с избирательным правом это является привилегией граждан страны. В нашей стране людей, осознающих необходимость уплачивать налоги как свою конституционную обязанность, единицы. Отчасти это можно объяснить тем, что российские налогоплательщики не знают, на какие цели будут израсходованы перечисленные государству денежные средства в виде налогов.

Способствуют незаконному уклонению от уплаты налогов также создание «фирм-однодневок» и отсутствие эффективных правовых механизмов борьбы против таких организаций.

Тем не менее налоговая система России, хотя и имеет довольно обширную и детально разработанную нормативную базу, содержит в себе ряд недостатков. Главный из них состоит в том, что регулирующая функция этой нормативной базы парализуется содержащимися в ней оговорками и исключениями.

Совершенно очевидно, что борьба с налоговой преступностью должна осуществляться комплексно, с задействованием всех допустимых механизмов, таких как грамотное планирование налоговых доходов, совершенствование налогового и гражданского законодательства, эффективное применение института налоговых преференций.

Эффективное применение налоговых преференций позволяет существенно облегчить налоговое бремя определенной категории налогопла-

[4] См.: *Баландина А. С.* Анализ теоретических аспектов налоговых льгот и налоговых преференций // Вестник Томск. гос. ун-та. 2011. № 4. С. 108.

тельщиков. Сэкономленные за счет преференций средства могут быть использованы в интересах плательщика. Облегченный налоговый режим, в котором не применяется высокая налоговая ставка, исключает заинтересованность в уклонении от уплаты налога, так как налогоплательщик, по сути, легально освобожден от уплаты части налога, которую платят те налогоплательщики, в отношении которых преференция не применяется. Если условием преференции является частичное снижение налоговой ставки, то та часть налога, которая подлежит уплате, как правило, невысока. Следовательно, применение налоговых преференций в виде снижения налоговой ставки облегчает налоговое бремя плательщика, поскольку именно тяжесть такового – одна из главных причин налоговой преступности.

Применение налоговых преференций положительно воздействует на правосознание налогоплательщика. Тем самым со стороны государства демонстрируется избирательный подход налоговой политики к плательщику как представителю определенной категории налогоплательщиков. Государство, предоставляя налоговые преференции, оказывает серьезную экономико-правовую поддержку плательщика, основанную на заинтересованности в результатах его деятельности. В данных условиях со стороны выгодоприобретателя налоговая обязанность уже не рассматривается как тяжелое бремя. Существенные группы налогоплательщиков, пользующиеся преференциями, осознают разумный подход государства в отношении налогообложения, что положительно сказывается на правовом осознании данных отношений.

Таким образом, применение налоговых преференций позволяет не только снизить налоговое бремя отдельных категорий налогоплательщиков и, как следствие, поддержать их деятельность, но и исключить заинтересованность в уклонении от уплаты налогов такими плательщиками, повысить общий уровень правосознания в отношении налоговой обязанности.

TAX LAW PREFERENCES OF CZECH REPUBLIC IN THE CONTEXT OF HARMONISATION OF DIRECT TAXES IN THE EU

ПЕРСПЕКТИВЫ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ЧЕХИИ В КОНТЕКСТЕ ГАРМОНИЗАЦИИ ПРЯМОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ЕВРОСОЮЗЕ

M. Zajíčková

JUDr

Department of Financial Law and Financial Science, Faculty of Law, Charles University in Prague

The subject of this article is to bring closer the akhcle focuses on the perspective of Czech Republic and EU in the context of harmonisation of direct taxation in the European Union.

Предметом настоящей статьи является углубленное рассмотрение перспектив гармонизации прямого налогообложения в Чехии и в Европейском Союзе.

The issue of income tax is a topic that is current, whatever the political organisation of the country, because it is a fact significantly affecting the political, economic and social conditions from many different aspects. An income tax as well as corporate tax is one of the key elements that have the most significant impact on people and affect their economic behavior, social and political decision-making standards. The global economic crisis that began in 2009 started to affect Europe. It is now threatening state budgets of increasing number of EU Member States (and also members of the European Monetary Union), under the threat of state bankruptcy forcing states to make many changes in the tax area. Income tax in the tax systems is one of the most important taxes, because it is affects the income of individuals and legal entities. Through a greater or lower tax burden on personal and corporate income. It is possible to use Income tax legislaton as an instrument for economic recovery in the period of economic stagnation.

We can register relatively significant development in the area of tax systems of the EU countries in the last decade. The shift, consisting mainly in the approximation of national tax laws, has been paticularly evi dent in our legal system after 2004 when the Czech Republic joined the European Union. In connection with the gradual expansion of the European Economic Community, of the Customs Union, common market between Member States and European Union development into a form that we know today, with 27 Member States, and in terms of still unfolding and growing globalization,

© Zajíčková M., 2012

many changes are required in the field of tax policy. *"Factors conditioning the segmentation of the tax system mainly include: the size of the state, the organizational structure of the state (whether the state is unitary and composite), the form and intensity of state involvement in the international integration processes"* [1]. The integration process, which began in Europe in the late 20th and the beginning of the 21st century and can be described in terms of developments in tax legislation. The size of the state and its organizational structure may be considered in this respect as subsidiary, but not insignificant. Conversion tendency however can be registered not only in the European Union Member States and cannot be linked only with the implementation of EU legislation into national legislation in Member States. These trends are caused by global factors that come with the globalization of the world economy. Today none of countries can regard its legislation in isolation. Not only in Europe but also in the world as a whole, efforts are made to increase flexibility, population migration for work, as well as to be increase corporate capital mobility and simplify the possibility of their formation and functioning. *"Taxes are the product of politics and they are one of the most important management tools of the state economy"* [2]. This view should be taken into consideration, as the income tax is believed to be the most politised tax, except for the value added tax and excise taxes. This tax is becoming increasingly important in the current period of economic stagnation.

The Beginning of the Development of Direct Tax Harmonisation in the EU

Harmonisation of direct taxes has been debated since the very inception of the Community, which have been shaped by the operation of the first attributes of the common market between the States of the Community. In the late 60s of the last century, the European Commission started even with the so-called Framework Programme for the harmonisation of direct taxes. The core of this program is reflected in the content of the first draft of the Directive, which sought to set limits on corporate tax. There was no sufficient consensus reached about the adoption of this draft directive. Its aim was to allow a certain degree of regulation of corporate tax burden, and it did not "hit the target". Under the initiative of the Commission a group of non-political expert on tax issues, headed by Dutch Finance Minister Anno Ruding attempted to analyse and describe the differences in the legislation of Member States with respect to taxes on income of legal persons in relation to the functioning of the common market and the possible role of tax provisions in creating obstacles for the functioning of this market. The research findings highlighted the need for changes of regulations concerning taxes on

[1] Starý a kol M., Dějiny daní a poplatků. 1. vyd. Praha : Havlíček Brain Team, 2009, s. 161, ISBN 978-80-87109-15-1.

[2] *Grun L.,* Finanční právo a jeho instituty. 3. vyd. Praha : Linde, 2008, s. 98, ISBN 9788072017454.

corporate income in order to prevent their efforts to eliminate tax liability[3] and the need for implementing the adjustments in the field of direct taxation of Member States which is a barrier to international investment. The requirement of transparency of all forms of tax subsidies for investors is also emphasised[4]. As the institution, which plays a major role in the field of income taxes, the Ruding Commission marked the tax rate, and emphasised the role of the tax base. In the foreground there was built a design issue of harmonisation of direct taxes in the tax base of legal entities, especially corporations that develop Europe-wide activities of struggling with forum shopping, a behavior practice that was discovered in multinational corporations. They, in order to achieve the lowest tax rate, make the movement of its major settlements between Member States. The motivating factor for the establishment is the State's legislation, especially tax legislation, which is economically advantageous. Such behavior leads to the mutual competition between the tax legislations of the Member States.

Potential Benefits and Drawbacks of Direct Tax Harmonisation

Evaluating the selected models of harmonization and answering the question of the need of harmonization of direct taxes as such, it is necessary to consider the advantages and disadvantages of the CCCTB and also keep in mind what we expect from the proposed modification and accordingly select and set the rules.

Harmonisation of direct taxation in its first phase under the plan of the European Commisssion shall concetrate only on the harmonisation of tax bases for developing corporate activity within the EU[5]. In the first phase the question of harmonisation of tax rates is fully left aside. There are opinions that this approach of the European Commission is paradoxical in relation to the results of analysis of the European Commission, which confirmed up to 75 % of the effects of tax rates to create problems with direct taxes within the EU. The question is whether the tax rates in the income tax field in the EU actually play such an important role[6]. *"In theory, tax harmonisation is defined as the total result of structural harmonisation (ie. harmonisation of*

[3] Report of the Comitee of Independent Experts on Copany Taxation, Commision of the European Communities, Official Publication of the EC, 1992, ISBN 92-826-4277-1.

[4] See: *Nerudová D.,* Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 1. vyd. Praha : Aspi, a.s., 2005, s. 48, 49, ISBN 80-7357-142-0.

[5] European commission. Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právn ických osob (CCCTB), [online] KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16.3.2011, 2011/0058(CNS) [cit. 2011-12-02]. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu>.

[6] *Sørensen, P. B.* Company tax reform in the European Union. [online] Economic Policy Research Unit Working Paper Nr. 8/2003. Copenhagen : EPRU, University of Copenhagen, Department of Economics, 2003. [cit. 2011-05-12]. Dostupné z WWW:<http://ideas.repec.org/s/kud/epruwp.html>, s. 19–20.

the tax system) and the harmonisation of tax rates" [7]. If we want to make comprehensive changes, it would be necessary to harmonise both the tax base and its rate. These two attributes are very closely related. Although it is reguired from a theoretical point of view, practical side should also be taken into consideration. The problem of forum shopping is not the only one that shows that companies are too sensitive to the tax rates. Since the tax rate, as opposed to the tax base is evident at first glance, and often leads companies to decide on the moving its headquarters to its branch, where the tax rate is at first glance the lowest. The base and its calculation can be identified with more difficulty and require a much deeper analysis of tax law, when it is necessary to take into account many other elements, even hidden ones. But it often plays a much more serious role than the higher or lower tax rate in each Member State. Tax rates are not completely "transparent" in this respect, to which it is too visible, it is an element which increases the degree of sensitivity to changes in their bodies above. On the other hand it must be accepted that tax rates play a large role, especially from the fiscal perspective[8]. Setting tax rates is a part of government policy, when an increase or decrease can affect the behavior of all actors of the market economy. It is not just the revenue from income taxes, as one of the sources of budget revenue, but also the influence of the supply and demand within the economy. This role seemed to be more important for indirect taxes, though the role of tax rates cannot be neglected in the field of direct taxation. The question is how to make Member States harmonise the income tax in the tax base in relation to tax rates. Would such harmonisation lead to conversion and alignment of the tax rates in the Member States? On the one hand, we have a model of total harmonisation, as harmonising the tax base includes not only income but also the unification of tax rates. On the other hand, there is the fiscal policy of the Member States and the tax rate as one of their instruments and possible limitation factors on the fiscal sovereignty of the Member States in case of total harmonisation. Within my direct tax harmonization model the situation can be solved through establishing a framework that limits the tax rate. Anchoring the minimum tax rate that would not be limited to the above, would be insufficient in this case. It is necessary to establish the lower and upper limit framework within which the Member State can operate, with regard to the fiscal needs. Setting rates on the upper or lower limit would be both much more useful for the harmonization and currently able to fulfill the role of fiscal instruments of government policy.

By considering the eligibility system, or its setting as compulsory, we can bounce from the former European Commission proposal for a system of CCCTB[9]. If we evaluate the eligibility system, the system in the context

[7] *Nerudová, D.* Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha : Aspi, 2005, 14 s., ISBN 978-80-7357-386-7.

[8] See: *Cussons, P. C. A.,* Reactions to the Common Consolidated Corporate Tax Base Proposals of the European Commission. International Transfer pricing Journal, IBFD : Amsterdam, 2011, s. 358–361, ISSN 1385-3074.

[9] See: *Vascega, M.*, Thiel. The CCCTB Proposal : The Next Step towards Corporate

of CCCTB, which has the lowest possible level of harmonization of eligibility, we can see the greatest benefit to businesses, which will allow access to the system, should they, after consideration and calculation of the potential benefits opt for fhis variant. Their choice in this case is one of the most important motivating factors for joining the system allowing consolidation. If the company has a subsidiary in one Member State and decides to open a new branch in one of the other Member States[10], credit losses are guite possible. There may be situations where a branch will be a loss in the first years. Taking into account all activities associated with the introduction of this situation is understandable. And at that point, the decision and therefore the choice for consolidation should be made, which will build profits and losses against each other.

On the other hand, such a system, when the legislation is not uniform, but exists in the context of parallel adjustment of national states, the absence of harmonisation is implemented as such. One shouled consider whether such an institution will cease to exist over time, and also to what extent it can be used. If the firm did not choose a harmonised tax base, since it would not be motivated to take this step. In fact it wold be charged for its economic activity in Europe, and it would also have to deal whith the law of each separate Member State, which would harm domestic trade. Only in the case of mandatory harmonization can be reached the elimination of barriers in the internal market and the process of its creation can be completed[11]. Optional harmonisation is only halfway through, and would not allow the fulfillment of the idea as a whole. Again, fiscal aspects can be mentioned. The system settings are related to this, especially in the practical aspect. Harmonisation the guarantee of a framework within the States To some extent, it can reflect the current situation and needs of the state. Income taxes can be used as stimulating elements of the economy. Besides, there is an issue of likelihood of consensus among Member States on the harmonisation of income tax. In this respect it should be openly stated that there is no consensus on this issue of acceptance or rejection of the common consolidated corporate tax (CCCTB)[12]. This system is designed in a way which also favors the multinational corporations, but not small and medium-sized enterprises and has many other areas that are not affected. Conversely, a system of harmonisa-

Tax Harmonization in the European Union? European Taxation. IBFD: Amsterdam, 2011, 09/10, s. 374–382, ISSN 270928104.

[10] *Sørensen, P. B.,* Company tax reform in the European Union. [online] Economic Policy Research Unit Working Paper Nr. 8/2003. Copenhagen : EPRU, University of Copenhagen, Department of Economics, 2003 [cit. 2012-02-08]. Dostupné z WWW:<http://ideas.repec.org/s/kud/epruwp.html> s. 16–17.

[11] See: *Nellie, M.*, Tax in Troubled Time : Is It the Time for A Common Corporate Tax Base in the EU? EC tax review. Kluwer Law International : Alphen aan den Rijn, 2011, roč. 20, č. 3, s. 121–133, ISSN 0928-2750.

[12] See: *Ledure, D.*, Mouradchatar, Ndabi. G. Common Consolidated Corporate Tax Base. International Transfer pricing Journal. IBFD : Amsterdam, 2011, s. 343–345, ISSN 1385-3074.

tion of direct taxation system must be fair, it must reflect the differences between Member States and must be adapted to these differences and compute with them. Only thus can justice be in this area guaranteed. It must also be set up across the board, not only for the selected companies, but in general, to make a complete harmonisation, and also to respect the fiscal importance of taxes.

Perspective of Czech Republic in Harmonisation of Direct Taxes in the EU

However, the Czech Republic completely refuses[13] the idea of harmonisation in the sphere of direct taxation and insists on maintaining direct taxation as a sovereign right of Member States. It is not only the opinion of the Czech Republic government, but also the opinion of other Member States that do not support this idea. At the time of joining the European Union these Member States have made their own decision about the delivery of part of their sovereign rights into the hands of European Union, accompanied by a commitment to obey the will of the scope of the EU, adopt and implement the law despite their partial interests, and therefore sometimes against their will. If Member States acceded to the harmonisation of budgetary and tax law previously, it would be possible to effectively prevent or mitigate the effects of the current crisis and find a way to restore economic growth, as Member States would be able to fully exploit the potential offered by the internal market. I believe that only the common rules for state budgets and taxes according to the European law can help to solve the problems of the economies of Member States and implement effective activities within the internal market. In this context it should be pointed out that during the last waves of EU enlargement, some Member States and their attitudes have become an obstacle for development of the EU and broadening its integration. Member States and the European Union do not have much opportunity to enforce the necessary proposals. The same applies to the issue of harmonisation of direct taxes. What is the concept of harmonization of income taxes, which would have the potential of the successful adoption and finding consensus of the Member States?

In my opinion, the differently-minded Member States like the Czech Republic should be offered not one but several possible solutions. The foundation of my design concept is to create the harmonisation at EU level three modules of the tax base that would exist at the same time. From the present 27 tax systems the system would be narrowed to three. These modules would be mandatory optional. This means that each Member State will be required to choose one of the models. I think the fact that the vast unification into a single module, namely the tax base has not been adequate and effective gi-

[13] See: Usnesení výboru pro evropské záležitosti z 15. schůze konané dne 26. května 2011 k návrhu směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) kód dokumentu 7263/11, KOM (2011) 121, v koečeném znění, s. 3. Dostupné z WWW:<http://ideas.repec.org/s/kud/epruwp.html>

ven the fact that European Union has so many members. In designing a model of harmonisation a certain degree of flexibility of models should be taken into account. These models are designed to reflect the real needs of states and situations that may arise in practice, and thus the choice of a particular system depends on the current needs of the State. The state would have to choose a module for a fixed period of time. As for the period of time, it is determined by the conflict of the flexibility and legal certainty principles. A three-year period seems ideal, after which the state has to determine whether to stay in the current module, or switch to one of the two remaining modules. Before taking this decision, the state will have to analyze the current situation. However, the economic factor is not the only one in this decision-making process. Substantial effect should be attributed to political factors. It is possible to set the method through the legislation of European Union. Such an institution, however, was not accepted by the Member States, even though it played the role of correcting policies and decisions of law, which would fix a disadvantageous choice model. This institution can prevent the members from reaching the consensus. That´s why it is importatnt to proceed in this area with the utmost care and create the structure of income tax harmonisation in the EU. On the one hand, it should reflect the diversity of states and their particular interests, as wellas the requirements of internal markets and reduce the need to deal with 27 different tax systems to three. However, it is necessary to state that the preservation of small nuances must remain within individual modules, which does not cause serious complications. To find a way to harmonisation, which would fully reflect the needs of individual Member states it is required to reach the high degree of convergence legislation, but with an emphasis on economic and financial aspects of the individual states and their specific features.

Harmonisation of direct taxes is a difficult task. The European Union is committed to achieving this objective and has chosen the method of gradual changes in legislation. After reviewing all the data evidence, it is clear that the draft Directive on a common consolidated tax base from income tax carries a good idea, but faces several problems. Firstly, it is the first legislation draft in an attempt to harmonise, the system which can bring noticeable intrusion in the sovereignty of states in the field of tax legislation. Ironically, this issue is not a conceptual, but, rather, a consensus problem, though it can fail the whole process of harmonisation. First, it is necessary to change the attitude of states to the harmonisation of direct taxes and only then provide more opportunity to deal with individual elements of the legislation. States are also concerned about the fact that this provision is merely another kind of precursor of a larger part of the direct tax harmonisation. Nevertheless, the idea of harmonization of direct taxes has its place in the current economic situation which is rather difficult at present. Finding ways to harmonise the differences between Member States could be one of the factors that could help to solve the current economic problems of the European Union.

РОССИЙСКАЯ МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ: ЗНАЧЕНИЕ И ПРИМЕНЕНИЕ ПРИ УСТРАНЕНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

MODEL CONVENTION OF THE RUSSIAN FEDERATION ON AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION: VALUE AND APPLICATION

В. Мачехин

кандидат юридических наук, старший преподаватель

Московская государственная юридическая академия имени О. Е. Кутафина

Настоящая статья посвящена исследованию роли и значения Модельных конвенций РФ об избежании двойного налогообложения, а также формированию определенной концепции использования российских Модельных налоговых конвенций.

This article is devoted to the study of the role and significance of Model conventions of the Russian Federation on avoidance of double taxation, as well as the formation of certain concept of using Russian Model tax conventions.

С ростом количества российских международных соглашений об избежании двойного налогообложения и развитием практики их применения растет интерес к изучению роли и значения отечественной Модельной (типовой) конвенции об избежании двойного налогообложения 2010 г.[1] Данная конвенция заменила собой проект Модельной (типовой) конвенции 1992 г.[2]

Типовые формы соглашений были созданы в целях унификации и приведения к единообразию принципов устранения двойного налогообложения, стандартизации понятий, терминов, критериев отдельными государствами и международными организациями.

Модельные соглашения являются одним из важнейших правовых средств унификации и гармонизации налогово-правового регулирования. По мнению Ю. А. Тихомирова, основное свойство модельных норм – то, что они являются своеобразным мостом между нормами международного и внутреннего права, имеют способность «вплетаться» в ткань на-

[1] О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество : утв. Постановлением Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. № 84 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2010. № 10. Ст. 1078.

[2] О заключении межправительственных Соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества : постановление Правительства РФ от 28 мая 1992 г. № 352 (с изм. от 22.12.2003 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Мачехин В., 2012

званных нормативных систем[3]. Модельный налоговый акт представляет собой документ, содержащий образцы налогово-правовых норм, рекомендуемых для использования субъектами нормотворческой деятельности государств, посредством их включения в правовую систему последних[4].

Модель, на основе которой будут заключены реальные международные соглашения, самостоятельной юридической силой не обладает. Это лишь образец, на основе которой разрабатываются конкретные соглашения. В процессе переговоров с тем или иным государством в модельный вариант могут быть внесены уточнения, отражающие специфику сотрудничества с соответствующим государством в данном направлении. Вместе с тем заключение соглашения по какому-либо вопросу на основе единого образца позволяет обеспечить гармонизацию международных обязательств государства, использующего модель при заключении двусторонних международных договоров в какой-либо сфере[5]. С. А. Баев высказал позицию, что «модельные формы соглашений носят рекомендательный характер»[6].

Классификация модельных (типовых) налоговых соглашений

Модельные конвенции об избежании двойного налогообложения достаточно широко применяются в различных странах. Такие конвенции можно классифицировать, в зависимости от субъекта, принявшего соответствующий акт, на:

1) модельные соглашения международных организаций, например:

- Модельная конвенция Организации экономического сотрудничества и развития об устранении двойного налогообложения доходов и капитала (Модельная конвенция ОЭСР)[7];
- Модельная конвенция Организации Объединенных Наций развития об устранении двойного налогообложения доходов и капитала (Модельная конвенция ООН)[8];
- Типовое соглашение об избежании двойного налогообложения доходов и имущества СНГ[9];

2) национальные модельные соглашения, например:

- Модельная конвенция США об избежании двойного налогообложения[10].

[3] См.: *Тихомиров Ю. А.* Модельные законы : новое в теории и практике // Труды ИЗиСП. М., 1993. № 53.

[4] См.: *Кучеров И. И.* Международное налоговое право. М., 2007.

[5] См.: *Бахин С. В.* Модельное право // Правоведение. 2003. № 1.

[6] *Баев С. А.* Правовое регулирование избежания двойного налогообложения в отношениях между Российской Федерацией и государствами Европейского союза. М., 2007.

[7] URL: http://fiscus.fgov.be/interfafznl/fr/downloads/ocde_en.pdf

[8] URL: http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan002084.pdf

[9] Об унификации подхода и заключения соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества : протокол стран СНГ от 15 мая 1992 г.

[10] URL: http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16801.pdf

Конвенция ОЭСР представляет собой проект соглашения, который чаще всего используется как базовый документ для заключения договоров европейских стран с их партнерами во всем мире и сопровождается постатейными комментариями, позволяющими договаривающимся сторонам однозначно трактовать понятия, используемые в соглашении об избежании двойного налогообложения. Данная типовая конвенция в основном учитывает интересы промышленно развитых стран.

Основные задачи, которые поставили перед собой государства, принявшие Модельную конвенцию ОЭСР, сводятся к следующему: 1) определить схему устранения двойного налогообложения, что может быть достигнуто закреплением за каждым из договаривающихся государств исключительного права налогообложения того или иного вида дохода; 2) установить механизм устранения двойного налогообложения в тех случаях, когда право налогообложения дохода сохраняется за обоими государствами, 3) защитить налогоплательщиков одного государства от дискриминационного налогообложения в другой стране; 4) предусмотреть взаимный обмен информацией в целях обеспечения выполнения положений конвенции, а также недопущения уклонения от налогообложения или злоупотребления положениями конвенции.

К положениям Типовой конвенции ОЭСР обращаются и государственные органы РФ при формировании национальной налоговой политики. «Одной из важнейших мер в области налоговой политики будет являться внесение изменений в Кодекс в целях противодействия использованию международных налоговых соглашений в неблаговидных целях, а также в целях создания налоговых стимулов для перехода организаций из офшорных зон в юрисдикцию Российской Федерации. В частности, предполагается, что льготы и преференции, предусмотренные действующими международными договорами, участником которых является Российская Федерация, не будут применяться в тех случаях, когда конечными бенефициарами таких льгот и преференций не являются резиденты стран – участников таких договоров. Фактически предлагаемое к внесению в Кодекс положение основано на соответствующей статье Модели конвенции об избежании двойного налогообложения, рекомендуемой Организацией экономического сотрудничества и развития»[11].

Министерство финансов РФ в своих письмах разъясняет, что при заключении международных договоров об избежании двойного налогообложения стороны и, в частности, российской стороны используется Модельная конвенция ОЭСР. Так, отвечая на вопрос по применению Конвенции с Австрией, финансовый орган указал:

«Следует отметить, что при заключении Конвенции договаривающиеся стороны руководствовались Моделью конвенции по налогам на доход и капитал Организации экономического сотрудничества и развития (да-

[11] Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов : одобр. Правительством РФ 7 июля 2011 г. // Современный мир. 2011. № 35.

лее – Модель ОЭСР) и комментариями к ней, в связи с чем текст п. 1 ст. 8 Конвенции в целом соответствует п. 1 ст. 8 Модели ОЭСР[12]».

В подготовительных материалах к действующим международным соглашениям Российской Федерации об избежании двойного налогообложения так же часты отсылки на рассматриваемый модельный акт, например, в Заключении Комитета по международным делам, касательно Конвенции с Греческой республикой разъяснено, что «указанная Конвенция подготовлена с учетом типового соглашения об избежании двойного налогообложения, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 28 мая 1992 г. № 352, а также типовых моделей, рекомендованных Организацией Объединенных Наций и Организацией Экономического Сотрудничества и Развития»[13].

В пояснительной записке к Конвенции с Алжиром[14] применительно к Российской Федерации указано, что «при подготовке указанной Конвенции российская сторона основывалась на проекте типового Соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, утвержденном Постановлением Правительства Российской Федерации от 28 мая 1992 г. № 352 «О заключении межправительственных соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества», а также договаривающиеся государства руководствовались типовыми моделями, рекомендованными Организацией Экономического Сотрудничества и Развития (ОЭСР) и Организацией Объединенных Наций (ООН)». Аналогичное положение содержится и в пояснительной записке к Конвенции с Республикой Чили[15]. То есть использование Модельной конвенции и взятие ее за основу для соглашений с участием России – действительная практика. Такое упоминание может служить доводом для использования Конвенции и комментариев к ней для толкования неясностей и урегулирования возможных пробелов в правоотношениях с использованием международных налоговых договоров возникающих в налоговых спорах.

Весьма немногочисленны разъяснения Министерства финансов, базирующиеся на модели Конвенции ООН[16]. Модель Конвенции ООН, а

[12] Письмо Минфина РФ от 21 октября 2009 г. № 03-08-10.

[13] На проект Федерального закона № 425209-4 «О ратификации Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Греческой Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал» : заключение Комитета по международным делам от 7 июня 2007 г.

[14] По вопросу ратификации Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Алжирской Народной Демократической Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество : пояснительная записка.

[15] К проекту Федерального закона «О ратификации Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Чили об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал» : пояснительная записка.

[16] Письмо от 21 апреля 2006 г. № 03-08-02 ; Письмо от 23 июня 2006 г. № 03-08-05 ; Письмо от 30 октября 2008 г. № 20-12/101953 ; Письмо от 30 декабря 2011 г. № 03-08-13/1

также комментарии к ней упоминаются в них в связке с Модельной конвенцией ОЭСР как источник международного права.

Следует отметить решение арбитражного суда, в котором анализируемое Типовое соглашение рассматривается как источник толкования. Суд указал на то, что государство обязано стремиться к определенности в международных отношениях, как на то указывает п. 3 ст. 1 Устава ООН. «Это подразумевает, что позиция государства, высказанная в одностороннем порядке, выраженная официальными лицами либо органами данного государства, признается его официальной позицией и государство обязано ей следовать в своих действиях»[17]. Исходя из этого, суд приходит к выводу, что смысл положений, обозначенный в статьях Типового соглашения, является обязательным для Российской Федерации. Указанная позиция не может не вызвать критики, как не соответствующая теории и положениям международного налогового права.

В разъяснениях Министерства финансов РФ можно встретить как минимум два документа с упоминанием о Типовом соглашении. Одно из писем содержит ссылки на пояснительные записки к соглашениям, заключаемым с Нидерландами и Марокко, которые заменили конвенции между обозначенными государствами и СССР, и указывает, что при заключении данных соглашений российская сторона основывалась на типовой модели соглашений[18].

Второе письмо[19] является разъяснением на вопрос о действиях налоговых органов, с учетом положений типовой формы, при проверке налогового агента у которого не имеется документов, подтверждающих постоянное местопребывание налогоплательщиков. Отвечая на поставленный вопрос, Минфин РФ указывает на отсутствие соответствующих положений в типовой форме.

Стоит отметить, что почти все пояснительные записки к проектам федеральных законов о ратификации соглашений об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы содержат в себе указание на то, что российская сторона при заключении международных соглашений основывалась на проекте типового соглашения. Однако, например, пояснительная записка к Соглашению с Австралией[20] не содержит каких-либо указаний на источники для акта.

В Бюджетном послании Президента РФ 2009 г. говорится о необходимости «законодательно закрепить механизмы противодействия использованию соглашений об избежании двойного налогообложения в целях

[17] Решение Арбитражного суда г. Москвы от 5 августа 2011 г. по делу № А40-1164/11-99-7.

[18] Письмо Минфина РФ от 10 июня 1998 г. № 01-10/04-2003.

[19] Письмо Минфина РФ от 10 июля 2002 г. № 04-06-02/т.1/12.

[20] К проекту Федерального закона «О ратификации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Австралии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» : пояснительная записка.

минимизации налогов при осуществлении операций с иностранными компаниями, когда конечными выгодоприобретателями не являются резиденты страны, с которой заключено соглашение»[21].

Следует отметить, что суды иногда используют для мотивировки своих решений Модельное соглашение.

В одном из постановлений арбитражный суд исследует нормы Модельного соглашения и приходит к выводам о правомерности применения пониженной ставки налога на дивиденды, выплачиваемого российским обществом, вследствие соблюдения необходимых критериев участия в компании[22].Суд мотивировал принятый судебный акт таким образом: «Постановлением от 24 февраля 2010 г. № 84 Правительство РФ одобрило в качестве основы для переговоров представленное Минфином России согласованное с МИД России, Минэкономразвития России и Министерством промышленности и торговли Типовое соглашение между Российской Федерацией и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество.

В соответствии с п. 2 ст. 10 Типового соглашения льготная ставка налога на дивиденды может применяться, если лицом, имеющим фактическое право на них, является компания, которая прямо владеет не менее чем 25 % капитала компании, выплачивающей дивиденды, и эта доля участия в капитале составляет не менее чем 100 тыс. евро или эквивалентную сумму в рублях.

Таким образом, по представлению Минфина России Правительство РФ одобрило Типовое соглашение как основу для заключения межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество. При этом Типовое соглашение не содержит требования о прямом вложении в компанию, и применение льготной ставки связано только с фактом владения уставным капиталом компании и размером оплаченного уставного капитала – без учета квалификации сделки, по которой эта доля участия была приобретена, и суммы денежных средств, уплаченных предыдущему владельцу компании».

Итак, оценивая конкретное правоотношение, суд делает это при помощи модельной формы. На наш взгляд, для использования положений модельных соглашений РФ при обосновании решений по конкретным делам отсутствуют надлежащие основания[23]. Российские модельные со-

[21] О бюджетной политике в 2010–2012 годах : бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 25 мая 2009 г. // Парламентская газета. 2009. 29 мая.

[22] Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 22 июня 2011 г. № 09АП-14151/2011-АК.

[23] Постановление 9 ААСот от 22 июня 2011 г. № 09АП-14151/2011-АК по делу № А40-4795/11-140-20) ; Решение АС г. Москвы от 22 сентября 2009 г. по делу № А40-83720/09-109-417 ; Постановление 20 ААС 30 мая 2011 г. № 20АП-1565/11 по делу № Ф09-6854/2010.

глашения не утверждались как средства толковании конкретных российских налоговых соглашений. Как отметил И. И. Кучеров, «…модельные (типовые) законы и соглашения не имеют обязательной силы, поэтому их рекомендательный характер позволяет субъектам нормотворческой деятельности государств самостоятельно определять необходимость и пределы использования тех или иных содержащихся в них норм»[24].

Комментарии к модельным налоговым соглашениям

В ряде случаев принятие модельных конвенций (как международных, так и национальных) сопровождается принятием документов, разъясняющих положения соответствующих конвенций. Примерами таких документов применительно к международным модельным конвенциям являются комментарии, принятые ОЭСР и ООН[25]. Наиболее ярким примером национальных комментариев служит Технико-юридическое толкование Модельной конвенции США (Technical Explanationto U.S. Treasury Department's ModelIncome Tax Treaty), разработанное Казначейством этой страны, в котором объясняются положения Модельной конвенции. В 1976, 1977 и 1981 гг. Казначейство США официально опубликовало проекты Модельной конвенции США, которые были отозваны в 1992 г. С 1992 по 1996 г. отсутствовала Модельная конвенция США, что позволило некоторым комментаторам прийти к выводу, что США отказались от необходимости поддержания альтернативной модели и будут в целом следовать Модельной конвенции ОЭСР. Однако в 1996 г. появилась новая Модельная конвенция США. Одновременно были опубликованы Технические разъяснения к данной конвенции. Технические разъяснения, в частности, указывали на то, что опубликование конвенции не следует рассматривать в качестве отказа США от принципов, изложенных в Модельной конвенции ОЭСР.

Как указывает Казначейство США, американская модель налогового соглашения «не предназначена для представления идеального налогового договора Соединенных Штатов. Скорее всего, основная функция модели заключается в содействии переговорам, в том, чтобы помогая в ходе переговоров, выявить различия между налоговой политикой в обеих странах»[26]. Как отмечается в самих Технических разъяснениях, «маловероятно, что Соединенные Штаты когда-либо подписывали налоговые договоры, идентичные Модели»[27]. Как отмечает Michael J. McIntyre, «возможно, акцент должен быть сделан на слове «идентичны». Казначейство США не всегда проявляло сдержанность в переговорах по договору. Например, в результате переговоров с Россией и Испанией, договоры с

[24] *Кучеров И. И.* Теоретические вопросы реализации модельного налогового права // Экономика. Налоги. Право. 2008. № 1. С. 60.

[25] Подробнее см.: *Мачехин В. А.* Комментарии ОЭСР к Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения: правовой статус в РФ // Налоговед. 2011. № 9.

[26] Technical Explanation of U.S. Model Treaty (2006). "Introduction".

[27] Там же.

ними, по-видимому, были очень близки к модели». Этот же автор указывает, что модельный договор США и Техническое объяснение к нему не имеют обязательной юридической силы[28].

В Российской Федерации нет практики издания официальных комментариев к национальным модельным конвенциям об избежании двойного налогообложения. Однако необходимо обратить внимание на Методические рекомендации по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса РФ, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций[29]. Так, наряду с традиционными целями единообразного применения налоговыми органами соответствующих положений НК и осуществления контроля за соблюдением законодательства о налогах, в этом документе прямо указана еще одна цель: обеспечение единообразного применения налоговыми органами положений МНД. Так как за длительную историю существования российских МНД комплексных документов с такой целью не издавалось, налогоплательщикам и налоговым агентам приходилось полагаться на вышеуказанные рекомендации и отдельные письма налоговых органов и Министерства финансов РФ[30]. Представители профессионального сообщества на конференциях высказывали позицию о том, что целесообразно было бы иметь официальные и кодифицированные комментарии к Модельной конвенции РФ.

Применение модельных конвенций при осуществлении налогового планирования

Анализируя Типовое соглашение 2010 г., О. А. Плетнева и А. О. Гребенчук указывают, что оно является базисом для налогового планирования (в том числе и международных операций) и на них необходимо обращать внимание при построении холдинговых структур[31]. Вероятно, авторы имеют в виду то, что положения Типового соглашения оказывают влияние на формулировки конкретных налоговых соглашений, что, в свою очередь, влияет на осуществление налогового планирования на практике.

Краткое исследование роли и значения в РФ модельных конвенций РФ об избежании двойного налогообложения приводит к выводу о том,

[28] Legal Structure of Tax Treaties by Michael J. McIntyre. URL: http://faculty.law.wayne.edu/mcintyre/Text/Classes/intl_class/Legal_nature_tax_treaties.pdf

[29] Об утверждении методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций : приказ МНСРФ от 28 марта 2003 г. № БГ-3-23/150.

[30] См. подробнее: *Мачехин В. А.* Использование нетрадиционных источников при толковании международных налоговых соглашений в Российской Федерации // Публичные финансы и налоговое право : ежегодник. Воронеж, 2011. Вып. 2 : Бюджетное и налоговые реформы в странах Центральной и Восточной Европы.

[31] См.: *Плетнева О. А., Гребенчук А. О.* Соглашение об избежании двойного налогообложения // Налоговый вестник. 2010. № 6. С. 25–29.

что данные документы играют важную роль при подготовке, заключении и применении российских налоговых соглашений. Наблюдается формирование определенной концепции использования российских модельных налоговых конвенций. Вместе с тем необходимо отметить, что развитие такой концепции не всегда происходит последовательно и согласованно. Например, иногда роль модельных соглашений преувеличивается и им приписываются несвойственные функции, о чем свидетельствуют положения писем налоговых органов и министерства финансов и обращение непосредственно к модельным конвенциям в практике российских судов, хотя формально такие конвенции обязательной силой не обладают.

Р а з д е л II
БЮДЖЕТНЫЕ ПРЕФЕРЕНЦИИ

BUDGET LAW PREFERENCES IN THE CZECH REPUBLIC[1]

ПРЕФЕРЕНЦИИ БЮДЖЕТНОГО ПРАВА В ЧЕШСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ

H. Marková, CSc.
Doc. JUDr
Charles University in Prague

Budget responsibility is a concept, which content can be explained in different ways not only in the Czech republic. Funding of public necessaties is an objective for almost all states and each of them has its own way, to meet the requirements. Even European Union is not united in this issue. The Czech republic tries several ways to reach balanced budget and not be in debt one. Possible solution could be adoption of a constitutional law to ensure balanced budget. Part of this law would establish National budget council and other measures to enforce public finances transparency or a concept of "debt brake" rule.

Разногласия в понимании термина «бюджетная ответственность» существуют не только в Чешской Республике. Финансирование общественных нужд – задача, которая лежит перед всеми государствами, и каждое из низ решает ее по-своему. Даже в странах Европейского союза нет согласия относительно решения данной проблемы. Чешская Республика испытывает различные способы обеспечения сбалансированного бюджета. Один из таких способов заключается в принятии конституционного закона, который бы гарантировал сбалансированность бюджета. Этот закон, в том числе, подразумевает создание бюджетного совета, а также разработку прочих мер, обеспечения прозрачности государственного финансирования или правил «долгового тормоза».

Budget law has to solve a number of questions, that are connected with state finance management and with state budget. One of the most frequent terms, that is used with expenditures is responsibility.

This term is rather mentioned in those states, that experience state budget shortfall and these problem is common for many states today. The question is, to regulate loans or to government states expenditures, municipali-

[1] Done as a part of scientific assignment.

© Marková H., 2012

ties or state budget regulation. A solution is not only looked for in particular states and at the European Union level but even outside EU. At a state level, insurances against insolvency are in constitutions and in laws and at EU level they are stated in documents approved by member states. It is not possible to ensure high-quality public finances management – every rule could only have an auxiliary role- to set up limits for budget management.

Czech strategy of international competitiveness for 2012–2020, that was accepted by the government[2], imply passing of a law, that should define rules of balanced state budget and responsibility and state basic financial objectives of the state. This law should be constitutional to force the government to be responsible in long term[3]. If this constitutional law is accepted, the government will have to publish budget strategy and other reports at the stage of preparation of budget strategy, its proposal concerning a state budget law and evaluation of fiscal year. There should be a mechanism to control, whether the government obeys principles of well-balanced state budget. It will force the government to meet determined requirements to implement measures. In some particular cases, there should be rules to punish non-compliance with stated rules. The question is, who and how should be punish. The constitutional law should be named as Law of budget discipline and responsibility.

It is not the first attempt to regulate budget discipline by law. Since 1990-ies, there has been an effort of particular political groups to make the constitution force state the economy to have well-balanced state budget. Technically, this was proposed to be mentioned already in 1998. The proposal was to include the following into a law : "Czech republic state budget is proposed and accepted to balance state income and expenditures in such way, that expenditures will not be higher than incomes"[4].

It is essential is to plan state expenditures on the basis of expected incomes. State budget deficit is in long term considered harmful, because it undermines generated finance source especially for private sector. Proposal of the constitutional law, that was considered essential, was not accepted.

Reform proposal was introduced in more detailed way in 2002. This proposal was named "About fiscal discipline". It's idea was to fix fiscal discipline as the main priority fiscal and finance processes in the Czech republic. In introduced New way of law relationship between the government and Chamber of Deputies in fiscal section. The government should be committed to have balanced state budget in long term, not to increase state debt to avoid bad influence on stability of public state finances. The government should conduct such fiscal politic, which ensures adequate stability of public finances[5]. In the proposal, there was mentioned responsibility of the

[2] Government decree No. 713 from 27th. September 2011.

[3] Government accepted to include the law into the convergent program for 2010–2014 and National plan of reform for European committee.

[4] Government accepted to include the law into convergent program for 2010–2014 and National plan of reform for European committee.

[5] For more details: *Marková H.*: Stát, veřejný rozpočet a zásady jeho tvorby a rea-

government to report on fiscal strategy or proposals with regard to various fiscal regimes, which approval needs to have different majority of parliament members. Nevertheless the meaning of this proposal is rather symbolic than real, because its implementation will be difficult to control.

Unfortunately, this proposal was not accepter either. The government has been considering some issues preparing new law this year. Requirements of Pact of stability and growth of EU are followed at the stage of preparation. The Czech republic has to adapt national fiscal frame to those requirements, obligatory to all member states of European Union except those, dealing only with states of Currency Union. Subsequently, it is compulsory to take over requests of Council dealing with requirements with regard to fiscal frame of member states[6]. Current fiscal frame is mostly compatible with the one of European Union and meets most of the requirements recommended by international institutions. However its fulfillment is not enforceable. National frame is based on so called fiscal targeting, several years expenditure frames and fiscal decentralization. Reform, that took place in 2003, made fiscal targeting with regard to medium-term financial objectives a part of GDP with obligatory nominal expenditure rule for setting expenditure frames. This principle should be reflected in the new law.

New constitutional law should set up main tools to reach long-term objectives. Such tools should be new fiscal rules (including maximum limit for government debt), foundation of independent National budget council and next measurements enforcing transparency of public finances (e.g. tighter budget rules in autonomous institutes, however they can dramatically influence results of finance management of the whole government sector).

The main economic reason of existence of expenditures frames, effective in contemporary law of budget rules[7], is their anti cyclic effectiveness (stabilization function of fiscal state policy). Deficit amount adapts in this system to economy cycle and is influenced by it.

The main drawback of the contemporary law is that rules cover only state budget and state funded budget, but not municipal budgets. There is always a risk, that althought central government obeys the rules and has well-ballanced budget, debt can be generated by other parts of fiscal network. Another disadvantage is absence of expenditure frames determination, lack of effective control and sanction for their disobedience. In addition, parts of the frame can be changed by decision of Members of Parliament and there is no mechanism to change it back.

lizace v období překonávání důsledků hospodářské krize, in Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy po roce 2010, redakce R. Boháč. Leges Praha, 2010, ISBN 978-80-87212-57-8, s. 418 a násl.

[6] According to article 15, paragraph 1 direction will be fulfilled by member states by law and administrative directive Essentials to reach harmony with this directive until 31. December 2013.

[7] Law No 218/2000 Sb., about fiscal rules.

The draft of constitutional law should be based on replacement of the existing rules of fiscal expenditure frameworks by a spending rule, which means that it will be a determination of the expenditure ceiling (maximum growth of adjusted nominal expenditures) of the central government and social security funds. The main advantage of the proposed expenditure rules is taking into account the growth potential of the economy and focusing on medium-term budgetary objectives. The proposed rule meets the requirements of the preventive arm of the Stability and Growth Pact of the EU and the specifics of the CR. Another advantage is a solution for financial management at the level of municipalities. Currently CR does not have any spending rules for local budgets[8], and it is also one of the reasons why it should be considered to introduce a new approach to monitoring of budget expenditures in these budgets, which (apart from general principles of fiscal rules) must incorporate other principles related to the specifics of local budgets. Their introduction will not be discussed (for example, a question of degree of local budgets income depending on the transfers from the state budget). The limiting factor for the introduction of the proposed rules on the part of local governments could be the level of development of local infrastructure and set requirements for compliance with the fiscal rules – and in terms of scope and quality of required and provided data (in many cases they go beyond the capacity of municipalities) in terms of municipality size, the amount of system costs, etc.

The new constitutional law is to discover the rule that the state must transfer the scope of each state to local governments to provide them the funds necessary to cover costs related to new delegated powers[9]. If the state takes over any of the powers delegated to local governments, this assumption will be combined with the limitation of funds provided by the state to cover the costs associated with its performance. Deputies will be committed to a law that would not respect the principle, to return his promoters. Another innovation in the financial system is prepared draft rules "debt brake", where government debt definition used for the purpose of the excessive deficit in the EU[10] and the Stability and Growth Pact should be used. Debt is defined as the general government gross debt at nominal value and consolidated between

[8] In § 4 of Act No. 250/2000 Coll. on budgetary rules of territorial budgets, although the conditions for drawing up the budget for the municipalities, which indicates that these are compiled as a balanced budget rule. It is well defined under what conditions the budget can be recognised as deficit. These can be regarded as numerical fiscal rule under Directive 2011/85/EU.

[9] This requirement set in the constitutional Act is to consolidate the rule to which the Republic committed itself by ratifying the European Charter of Local Self-Government (see its Article 9). By introduction of the principle costs of the transfer of state administration to municipalities will be provided from the state budget funds, the proposed legislation should have to include a transitional provision that will solve the relationship to the current situation, when the state only provides municipalities with a contribution to cover the costs associated with the exercise of delegated powers.

[10] Protocol No 12 on the excessive deficit procedure.

12. Заказ 732

sub-sectors within the government sector[11] outstandings at the end of the year. Government debt consists of such categories of general government liabilities as currency and deposits, securities other than shares excluding financial derivatives and loans. The best-known limit debt to GDP ratio is 60 % threshold defined by the Protocol on the excessive deficit procedure annexed to the Treaty on the Functioning of the EU. Exceeding this limit would lead to a threat to fiscal sustainability. The planned combination of debt brake concept and expenditure rules can take advantage of these rules and to suppress their negative aspects. While the debt brake is merely evaluative limit of government debt, the expenditure is expected to rule in a form which would allow the unification of short and medium term budget and fiscal policy. In the Czech conditions cap debt and auto debt brake should act as fuses in case of non-compliance with operational numerical fiscal rules. The debt brake will be activated at the moment of exceeding 40 % share of government debt to GDP. The general government sector will be only restricted to this limit by the operational numerical fiscal rules. Then automatic corrective measures will gradually be triggered by the constitutional Act defined obligations of which the government, local authorities and health insurers will be obliged to abide by. Another suggested approach is to solve the situation, where the level of government debt exceeds the limit of 40 %. For this case procedures are considered that require the government to present to the Chamber of Deputies a written justification for the amount of government debt and to approve a draft measure to reduce the debt ratio. Since the statutory level of government debt could not be provided with a new state guarantee, unless it is approved by at least three-fifths majority of all Deputies of Chamber of Deputies. For other bands it is considered to use other procedures involving binding of expenditures or limiting the government by proposals of the state budget expenditures, state funds budgets and insurance plans of health insurance companies as far as prohibition of present Chamber of Deputies proposals of deficit budgets. If the amount of the government debt reached 50 % share of GDP or more, the government – among other things- would be obliged to ask for a vote of confidence. A similar approach should be specified in the law for municipal budgets. If the debt brake rule should be seen as part of the implementation of the EU requirements for budgetary frameworks of the Member States, it should be effective from 1 January 2014, which leads to speeding up legislative work on that law in the country.

The answer to the question what budgetary discipline, responsibility, is what their content is, whether these terms have corresponding expressions in legislation, is still pending. It is not only a task and a challenge for politicians, but also for financial science and subsequently legislatures, that can propose and submit such proposals that would help find that answer. Whether the new Czech constitutional law on budgetary discipline and responsibility will step in this direction, is not possible to say yet.

[11] Definition of the general government sector is defined by Regulation (EC) No 2223/96 of 25 June 1996 on the European system of national and regional accounts of the Community.

ПРИОРИТЕТЫ В ПРАВОВОМ РЕГУЛИРОВАНИИ БЮДЖЕТНЫХ ОТНОШЕНИЙ

PRIORITIES OF BUDGETARY AND LEGAL REGULATION

А. Пауль

кандидат юридических наук, доцент

Воронежский государственный университет

Статья посвящена анализу взаимодействия различных отраслей и институтов права в процессе регулирования отношений, связанных с государственными и муниципальными бюджетами, определению приоритетов в их регламентации.

The paper is devoted to interaction of branches of law in regulation of budget relations and to identification of priority in their regulation.

Правовое регулирование бюджетных отношений является сложным и многогранным. Причина этого – тесная связь бюджетных отношений с близкими по характеру общественными отношениями. В связи с этим для правильного регулирования бюджетных отношений необходимо определить их пределы, отграничить от иных отношений.

Бюджетное право традиционно рассматривается как подотрасль финансового права. Соответственно при определении предмета правового регулирования данной подотрасли часто используется подход, характерный для определения предмета финансового права. Итак, предметом бюджетного права служат отношения, складывающиеся в связи с образованием, распределением и использованием денежных средств, составляющих государственные и местные бюджеты[1]. В данном случае применяется понятие публичной финансовой деятельности и делается указание на конкретный фонд – бюджет.

Указанный подход имеет положительные черты, так как позволяет проиллюстрировать, что бюджетные отношения являются частью финансовых. В то же время характеристика бюджетных отношений с использованием понятия публичной финансовой деятельности не дает возможности четко определить сферу бюджетно-правового регулирования, отграничить бюджетное право от других подотраслей и институтов финансового права, а также от близких отраслей права.

В последние годы как в науке, так и на практике были сделаны определенные шаги с целью более четкого определения предмета бюджетного права. Появились выводы и предложения, способные установить приоритеты в регулировании отношений, связанных с доходами и рас-

[1] Финансовое право Российской Федерации : учебник / отв. ред. М. В. Карасёва. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2006. С. 197 ; *Горбунова О. Н., Селюков А. Д., Другова Ю. В.* Бюджетное право России : учеб. пособие. М., 2002. С. 14.

© Пауль А., 2012

ходами бюджетов, а также с источниками финансирования дефицитов бюджетов.

I. Применительно к доходам бюджетов бюджетные отношения тесно взаимодействуют с отношениями, регулируемыми налоговым правом. Предмет правового регулирования здесь может быть разграничен по нескольким направлениям.

1. Важнейшее значение имеет отграничение обязательственных бюджетных отношений от налоговых обязательств. Известно, что и бюджетное право, и налоговое право регулируют отношения по формированию доходов бюджетов (ст. 39 БК РФ). Однако четкие границы между предметами регулирования данных подотраслей финансового права в законодательстве не определены.

Критерии разграничения указанных отношений были установлены в Постановлении Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П[2]. Конституционный Суд РФ указал, что «налоговые отношения, возникающие между налогоплательщиками и кредитными учреждениями при исполнении последними платежных поручений на списание налоговых платежей, регулируются налоговым законодательством. Отношения по зачислению средств, *поступивших* (курсив мой. – *А. П.*) в уплату налогов на бюджетные счета, являются бюджетными…». Из буквального смысла приведенного Постановления применительно к действующему российскому законодательству с учетом положений ст. 40 БК РФ следует, что бюджетно-правовые обязательственные отношения начинаются с момента поступления (зачисления) средств на счета органов Федерального казначейства, предназначенные для их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации. До момента поступления средств на счета органов Федерального казначейства РФ, предназначенные для распределения доходов, имеют место налоговые отношения. С учетом положений Постановления Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П и ст. 45 НК РФ первоначально складываются налоговые отношения с участием налогоплательщиков (плательщиков сборов), которые завершаются моментом, когда налог считается уплаченным налогоплательщиком. После этого складываются налоговые отношения с участием банков, которые в соответствии со ст. 60 НК РФ обязаны исполнять поручения на перечисление налогов (сборов). Указанная позиция поддерживается рядом ученых[3]. В результате налоговое право призвано обеспечить поступление налогов и сборов в бюджетную систему России. Задача бюджетного права сводится к тому,

[2] По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» : постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 42. Ст. 5211.

[3] См., напр.: *Винницкий Д. В.* Российское налоговое право : проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 303 ; *Яковлев И. Ю.* Соотношение предметов бюджетного и налогового правового регулирования в области мобилизации публичных денежных фондов // Финансовое право. 2005. № 7.

чтобы распределить поступившие средства между соответствующими бюджетами бюджетной системы.

2. Другой группой обязательственных отношений, находящихся на стыке бюджетного и налогового права, являются отношения по возврату доходов бюджетов. С одной стороны, возврат составляет предмет бюджетного права (ст. 218 БК РФ), а с другой – нормы, регулирующие эти отношения, включены в Налоговый кодекс РФ (ст. 78, 79 НК РФ).

В литературе и на практике дискуссионным остается вопрос об отраслевой принадлежности данных обязательственных отношений. Отдельные положения действующего законодательства ориентируют на бюджетно-правовую принадлежность этих отношений. Как было указано выше, ст. 218 БК РФ включает возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм, а также сумм процентов за несвоевременное осуществление такого возврата и процентов, начисленных на излишне взысканные суммы в отношения, связанные с исполнением бюджетов по доходам. В определенной мере «зеркальные» нормы имеются в законодательстве о налогах и сборах. Налоговый кодекс РФ содержит нормы, подтверждающие бюджетно-правовую принадлежность данных отношений. В п. 8 ст. 78 НК РФ, например, указывается, что поручение на возврат суммы излишне уплаченного налога, оформленное на основании решения налогового органа о возврате этой суммы налога, подлежит направлению налоговым органом в территориальный орган Федерального казначейства для осуществления возврата налогоплательщику в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации. Подобная норма содержится также в п. 7 ст. 79 НК РФ.

В то же время существует противоположная точка зрения. Ученые, ссылаясь на положения ст. 152 БК РФ, обращают внимание на то, что «плательщик субъектом бюджетных отношений и, соответственно, участником бюджетного процесса не является»; «что касается имущественных отношений, складывающихся в связи с возвратом при участии плательщика, то имеются основания усматривать их отраслевую природу, соответствующую природе излишне внесенного платежа»[4]. На практике имеются прецеденты, когда суды указывали, что органы Федерального казначейства РФ не несут перед налогоплательщиками ответственности, предусмотренной бюджетным законодательством (ст. 167 БК РФ)[5].

Как представляется, исключение налогоплательщиков, плательщиков сборов и иных платежей в бюджеты из участников бюджетных отношений соответствовало бы традиционным подходам к субъектному составу данных отношений и определению границ бюджетного права.

[4] *Кустова М. В.* Возврат платежей из бюджетной системы РФ : проблемы согласованного отраслевого регулирования и правоприменения // Очерки финансово-правовой науки современности : монография / под общ. ред. Л. К. Вороновой и Н. И. Химичевой. М. ; Харьков, 2011. С. 350.

[5] См., напр.: Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 28 ноября 2005 г. № А28-4697/2005-141/28. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Ученые еще в советские годы обращали внимание на то, что «субъектами бюджетных правоотношений, в отличие от других видов финансовых правоотношений (налоговых, кредитных и др.), не являются отдельные колхозы, кооперативные предприятия и организации и граждане»[6]. В то же время до внесения изменений в действующее финансовое законодательство и до создания соответствующих механизмов данные отношения фактически отнесены к предмету бюджетно-правового регулирования и должны регулироваться нормами бюджетного права.

Таким образом, в настоящее время бюджетное право имеет приоритет в регулировании отношений по возврату налогов и сборов их плательщикам.

3. Имеются близкие по характеру бюджетные и налоговые отношения в неимущественной сфере. Интересным является отграничение отношений, связанных с установлением и введением налогов и сборов, а также их разграничением между бюджетами. Следует отметить, что на практике эти отношения регулируются как бюджетным, так и налоговым законодательством. Так, порядок установления и введения налогов и сборов определяется ст. 12 и 5 НК РФ. Определенные требования к введению налогов и сборов содержит п. 2 ст. 174[1] БК РФ. Очевидно, что налоговое законодательство оказывает непосредственное влияние на объем доходов бюджетов. В то же время, исходя из предмета бюджетного и налогового права, эти отношения (как по установлению, так и по введению) налогов и сборов должны регулироваться исключительно налоговым правом. Соответственно положения Бюджетного кодекса РФ, определяющие порядок вступления введения налогов и сборов, было бы правильнее закреплять исключительно в ст. 5 НК РФ.

Вторая часть данной проблемы заключается в том, что не совсем понятно, в рамках каких отношений доходы бюджетов должны разграничиваться (распределяться) между бюджетами. Как представляется, определение бюджета, в который поступает тот или иной доход, относится к предмету регулирования бюджетного права[7]. Законодательство о налогах и сборах, нормативные правовые акты, регулирующие уплату неналоговых доходов и безвозмездных поступлений, не указывают, куда конкретно подлежит зачислению тот или иной платеж. Например, практически ни в одной главе части второй Налогового кодекса РФ не указывается тот бюджет, в который зачисляется соответствующий налог или сбор[8].

[6] *Бесчеревных В. В.* Развитие советского бюджетного права. М., 1960. С. 16.

[7] См., напр.: *Лоскутов А. Э.* Распределение налоговых доходов между государственными и местными бюджетами : сравнительно-правовое исследование : автореф. дис. … канд. юрид. наук. Саратов, 2006. С. 9, 14.

[8] В качестве исключения здесь можно было бы назвать положения ст. 284 НК РФ, которая устанавливает, что налог на прибыль организаций зачисляется в определенных процентах в федеральный и региональные бюджеты. Однако, на наш взгляд, эта норма определяет порядок уплаты налога на прибыль налогоплательщиками, и сама по себе не предопределяет конечный размер распределения этого налога между бюджетами. Итоговое распределение налога на прибыль

Таким образом, разграничение доходов между бюджетами должно осуществляться исключительно в рамках бюджетного права. Эти отношения не составляют предмета налогового права (ст. 2 НК РФ), в то же время относятся к предмету бюджетного права (ст. 1 БК РФ).

4. Имеются определенные соприкосновения бюджетного и налогового права по институту мер принуждения. Дело в том, что соответствующие меры установлены как в Налоговом, так и Бюджетном кодексах РФ. Статьи 133, 135 НК РФ предусматривают взыскание штрафов в размере 1/150 ставки рефинансирования за нарушение банком установленного срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора, а также за неправомерное неисполнение банком в установленный срок поручения налогового органа о взыскании налога или сбора. Одновременно ст. 304 БК РФ предусматривает пеню в размере 1/300 ставки рефинансирования за несвоевременное исполнение платежных документов на перечисление средств, подлежащих зачислению на счета соответствующих бюджетов.

Возникшая ситуация неоднозначно разрешается высшими судебными органами. Так, Высший Арбитражный Суд РФ считает, что названная коллизия должна разрешаться в пользу налогового законодательства, ибо последнее является специальным по отношению к бюджетному законодательству[9]. В то же время Конституционный Суд РФ в своем определении указал, что пеня, предусмотренная ст. 304 БК РФ, носит самостоятельный характер. При этом определено, что те меры, которые предусмотрены в Налоговом кодексе РФ, является мерами ответственности, а бюджетно-правовая пеня носит восстановительный характер[10]. Получается, что можно применять обе меры и при этом не будет применения двух мер ответственности за одно правонарушение.

Глубинная причина указанных коллизий, на наш взгляд, заключается в не совсем корректном регулировании соответствующих отношений. Отношения, связанные с перечислением и зачислением доходов бюдже-

---

организаций осуществляется в ст. 50 и 56 БК РФ, в которых установлен процент поступления этого налога в соответствующий бюджет. Как отмечается в литературе, ранее действовала единая федеральная ставка налога на прибыль, а деление производилось в законе о бюджете; «переход на деление налога на прибыль в налоговом законе путем установления федеральной, региональной и местной ставок объясняется не правовыми причинами, а исключительно политическими соображениями, и нет никаких препятствий к тому, чтобы вернуться к первоначальному порядку» (см.: *Шевелёва Н. А.* Бюджетная система России: опыт и перспективы правового регулирования в период социально-экономических реформ. СПб., 2002. С. 90–91).

[9] См.: Пункт 46 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 2001. № 7.

[10] По жалобе Красноярского филиала закрытого акционерного общества «Коммерческий банк «Ланта-банк» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 135 и частью второй статьи 136 Налогового кодекса Российской Федерации»: определение Конституционного Суда РФ от 6 декабря 2001 г. № 257-О // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2002. № 6. Ст. 625.

тов с учетом позиции Конституционного Суда РФ, сформулированной в упоминавшемся Постановлении от 12 октября 1998 г. № 24-П, являются предметом налогового права. В связи с этим ответственность за несвоевременное перечисление и зачисление доходов бюджетов должна быть закреплена исключительно в Налоговом кодексе РФ.

II. Определенные положения выработаны в сфере отграничения бюджетного права и других отраслей применительно к бюджетным расходам и источникам финансирования дефицитов бюджетов.

1. Как представляется, важнейшее значение здесь имеет определение отраслевой принадлежности норм, на основании которых возникают обязанности осуществлять расходы за счет бюджетных средств.

Согласно ст. 65 БК РФ формирование расходов бюджетов бюджетной системы РФ осуществляется в соответствии с расходными обязательствами. В свою очередь, расходные обязательства могут предусматриваться различными законами, иными нормативными актами, договорами и соглашениями. Именно правовой природой (отраслевой принадлежностью) этих оснований будет предопределяться природа самих расходных обязательств. Если выплата из бюджета предусмотрена, например, нормативным актом, регулирующим отношения в сфере социальной защиты населения, то расходное обязательство будет иметь ту же отраслевую принадлежность и являться предметом права социального обеспечения. Если выплата предусмотрена гражданско-правовым договором, то и обязательство будет гражданско-правовым.

Следует обратить внимание на то, что бюджетное законодательство само по себе по общему правилу (в большинстве случаев) не может рассматриваться как основание возникновения расходных обязательств. Как указал Конституционный Суд РФ в Постановлении от 23 апреля 2004 г. № 9-П, «федеральный закон о федеральном бюджете создает надлежащие финансовые условия для реализации норм, закрепленных в иных федеральных законах, изданных до его принятия и предусматривающих финансовые обязательства государства, т.е. предполагающих предоставление каких-либо средств и материальных гарантий и необходимость соответствующих расходов. Как таковой он не порождает и не отменяет прав и обязательств…»[11]. В связи с этим расходные обязательства по общему правилу не составляют предмет бюджетно-правового (финансово-правового) регулирования[12].

[11] Собр. законодательства Рос. Федерации. 2004. № 19 (ч. 2). Ст. 1923.

[12] Следует отметить, что указанное соотношение предметов бюджетного права с другими отраслями права уже давно отмечено в финансово-правовой литературе. Так, М. И. Пискотин писал, что бюджетное право заканчивается там, где заканчиваются отношения между администрацией учреждения или органом, администрирующим расходы, с одной стороны, и вышестоящим органом – с другой, по поводу предоставления учреждению или органу бюджетных средств и установлению общего порядка их использования. Само по себе использование этих средств на выплату заработной платы, пособий и пенсий конкретным лицам, включая определение размеров этих выплат, производится в соответствии с нормами трудового

Практическим последствием указанного обстоятельства является то, что суды, принимая решения о взыскании средств с бюджетов, должны отдавать приоритет не нормам бюджетного законодательства, а нормам тех отраслей права, которые предусматривают основания возникновения соответствующего расходного обязательства.

2. На практике возникали вопросы об отраслевой принадлежности отношений, связанных с выдачей и возвратом бюджетных кредитов[13].

Высший Арбитражный Суд РФ в п. 9 Постановления Пленума от 22 июня 2006 г. № 23 «О некоторых вопросах применения арбитражными судами нормы Бюджетного кодекса Российской Федерации» разъяснил, что при рассмотрении споров, возникших в связи с предоставлением юридическому лицу публично-правовым образованием или уполномоченной кредитной организацией бюджетных средств на возвратной и возмездной основе, судам необходимо исходить из того, что эти отношения носят гражданско-правовой характер, поскольку не основаны на административном или ином властном подчинении одной стороны другой[14]. При этом в Постановлении обращалось внимание на то, что к публично-правовым образованиям нормы ГК РФ применяются, если иное не вытекает из закона или особенностей данных субъектов.

Практический аспект данного толкования заключался в том, что первоначальная редакция Бюджетного кодекса РФ не содержала положений, исключающих распространение исковой давности на отношения с участием публично-правовых образований. Соответственно, у должника по бюджетному кредиту имелась возможность в соответствии со ст. 208 ГК РФ заявить об истечении срока исковой давности. Однако в дальнейшем законодатель ввел соответствующие нормы. В соответствии с п. 4 ст. 93.4 БК РФ исковая давность, установленная гражданским законодательством Российской Федерации, не распространяется на требования Российской Федерации, возникшие в связи с предоставлением на возвратной и (или) возмездной основе бюджетных денежных средств.

В результате к отношениям по предоставлению и возврату бюджетных кредитов могут применяться положения гражданского законодательства. В то же время бюджетное законодательство в случае наличия в нем специальных правил будет иметь приоритет перед гражданским законодательством.

3. Неоднозначно определялась отраслевая принадлежность отношений, связанных с государственными (муниципальными) гарантиями.

Как указал Высший Арбитражный Суд РФ в п. 4 обозначенного выше Постановления Пленума от 22 июня 2006 г. № 23, государственная (му-

права (см.: *Пискотин М. И.* Советское бюджетное право (основные проблемы). М., 1971. С. 55). Подобная точка зрения высказывалась и В. В. Бесчеревных (см.: *Бесчеревных В. В.* Развитие советского бюджетного права. С. 16–17).

[13] Отметим, что в настоящее время БК РФ не рассматривает бюджетный кредит как форму бюджетных расходов. Исходя из положений ст. 69, 93.2 БК РФ, его следует относить к источникам финансирования дефицита бюджета.

[14] См.: Вестн. ВАС РФ. 2006. № 8.

ниципальная) гарантия представляет собой не поименованный в гл. 23 ГК РФ способ обеспечения исполнения гражданско-правовых обязательств. При этом был сделан вывод о том, что к правоотношениям, возникающим в связи с выдачей государственных (муниципальных) гарантий, применяются нормы ст. 115–117 БК РФ, устанавливающие особенности правового регулирования указанных правоотношений и обуславливаемые спецификой их субъектного состава, общие положения ГК РФ о способах обеспечения исполнения обязательств (ст. 329 ГК РФ), а также в силу сходства данных правоотношений с отношениями, урегулированными нормами параграфа 5 главы 23 ГК РФ, – нормы ГК РФ о договоре поручительства (п. 1 ст. 6 ГК РФ).

Из указанных положений учеными сделан вывод о том, что правоотношения, складывающиеся при предоставлении государственной гарантии, носят бюджетно-правовой характер[15]. К ним могут применяться положения гражданского законодательства, однако приоритет будет у норм бюджетного права.

Таким образом, можно сделать вывод, что в последние годы имеет место тенденция к уточнению предмета бюджетного права, в определенной мере к его оттачиванию. Это позволяет разрешать многие вопросы, которые возникали в науке и судебной практике. Как результат, появляется возможность определять приоритеты в применении различного отраслевого законодательства при регулировании бюджетных отношений.

[15] См.: *Грачёва И. В.* Государственная гарантия : (финансово-правовой аспект) : автореф. дис. … канд. юрид наук. Воронеж, 2008. С. 15–16.

ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОЙ ФОРМЫ БЮДЖЕТОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

FEATURES OF A LEGAL FORM OF BUDGETS IN THE RUSSIAN FEDERATION

Е. Ендовицкая

кандидат экономических наук, доцент

Л. Коробейникова

кандидат экономических наук, доцент

Воронежский государственный университет

Статья посвящена анализу требований к правовой форме бюджетов. Специальное внимание уделяется местным бюджетам.

The article is devoted to analysis of legal requirements for the form of budgets. Special attention is paid to local budgets.

В теории финансового права системная оценка бюджета охватывает следующие аспекты: бюджет как денежные отношения (как экономическая категория); как фонд денежных средств, централизуемых органами власти соответствующего уровня (бюджет в материальном смысле); как плановый документ, отражающий конкретные доходы и расходы, относящиеся к компетенции органов власти данного уровня (как правовая категория)[1]. Статья 6 Бюджетного кодекса РФ[2] учитывает экономический и материальный аспекты бюджета и определяет «бюджет» как форму образования и расходования фонда денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления.

В юридическом аспекте бюджет предстает как правовой акт, которым утверждается финансовый план публично-территориального образования на соответствующий период. В этом смысле бюджет санкционирует совершение различных бюджетных операций, регламентирует деятельность участников бюджетных правоотношений. Правовая форма конкретного бюджета зависит от того, какое место он занимает в структуре бюджетной системы Российской Федерации[3].

Согласно ст. 11 БК РФ бюджеты федерального уровня (федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов РФ) утверж-

[1] См.: *Саттарова Н. А.* К вопросу о бюджете // Финансовое право. 2008. № 1. С. 3.

[2] Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 31. Ст. 3823.

[3] См.: *Козырин А. Н.* Понятие, предмет и система бюджетного права // Административное и финансовое право : ежегодник Центра публично-правовых исследований. М., 2006. Т. 1. С. 6, 10.

© Ендовицкая Е., Коробейникова Л., 2012

даются в форме федеральных законов. Данная норма основана на совокупности конституционных норм п. «з» ст. 71 и ч. 1 ст. 76, в соответствии с которыми к исключительному ведению Российской Федерации относится федеральный бюджет, а по предметам ведения Российской Федерации принимаются федеральные конституционные и федеральные законы.

Порядок принятия федеральных законов регламентирует ст. 105 Конституции РФ; особенности принятия федеральных законов о бюджете Российской Федерации установлены ст. 106 Конституции РФ (данные законы подлежат обязательному рассмотрению в Совете Федерации Федерального собрания РФ). Бюджетный кодекс РФ содержит материальные и процессуальные нормы по составлению, рассмотрению проекта бюджета, утверждению федерального бюджета, внесению изменений в федеральный закон о федеральном бюджете (главы 18–23). Отдельные процедурные нормы о бюджетном процессе содержатся в регламентах палат Федерального собрания РФ.

Вопросу о юридической значимости федеральных законов о федеральном бюджете посвящено Постановление Конституционного Суда РФ от 23 апреля 2004 г. № 9-П, в котором Суд, в частности, отметил: «В правовой системе Российской Федерации федеральный закон о федеральном бюджете представляет собой законодательный акт особого рода, в который на основе принципов сбалансированности, достоверности и реальности включаются предписания, касающиеся доходов и расходов Российской Федерации и относящиеся к периоду, на который принимается данный федеральный закон».

Согласно правовой позиции Суда, федеральный закон о федеральном бюджете создает надлежащие финансовые условия для реализации норм, закрепленных в иных федеральных законах, изданных до его принятия и предусматривающих финансовые обязательства государства, т.е. предполагающих предоставление каких-либо средств и материальных гарантий и необходимость соответствующих расходов. Как таковой он не порождает и не отменяет прав и обязательств и потому не может в качестве lex posterior (последующего закона) изменять положения других федеральных законов, тем более лишать их юридической силы. Из этого следует, что в Российской Федерации федеральный закон о федеральном бюджете не может устанавливать положения, не связанные с государственными доходами и расходами[4].

Таким образом, Конституционным Судом выделены следующие особенности правовой характеристики федерального закона о федеральном бюджете: 1) закон должен приниматься на основе принципов сбалансированности, достоверности и реальности; 2) закон не может устанавли-

[4] По делу о проверке конституционности отдельных положений федеральных законов «О федеральном бюджете на 2002 год», «О федеральном бюджете на 2003 год», «О федеральном бюджете на 2004 год» и приложений к ним в связи с запросом группы членов Совета Федерации и жалобой гражданина А. В. Жмаковского : постановление Конституционного Суда РФ от 23 апреля 2004 г. № 9-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2004. № 19 (ч. 2). Ст. 1923.

вать положения, не связанные с доходами и расходами; 3) закон создает финансовые условия для реализации норм, закрепленных в иных федеральных законах, изданных до его принятия и предусматривающих финансовые обязательства государства; 4) закон не может в качестве lex posterior (последующего закона) изменять положения других федеральных законов, тем более лишать их юридической силы.

Согласно ст. 11 БК РФ бюджеты регионального уровня (бюджеты субъектов Федерации и бюджеты территориальных государственных внебюджетных фондов) имеют форму законов субъектов Российской Федерации. В соответствии со ст. 26.13 Федерального закона от 6 октября 1999 г. № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации»[5], формирование, утверждение, исполнение бюджета субъекта РФ и контроль за его исполнением осуществляются органами государственной власти субъекта РФ самостоятельно с соблюдением требований, установленных законом и Бюджетным кодексом РФ, а также принятыми в соответствии с ними законами субъекта РФ.

Например, в соответствии с уставом Воронежской области от 7 июня 2006 г.[6] областной бюджет утверждается в форме закона Воронежской области (ст. 32); процессуальный порядок принятия закона Воронежской области об областном бюджете регламентируется законом Воронежской области от 10 октября 2008 г. № 81-ОЗ «О бюджетном процессе в Воронежской области»[7].

Местные бюджеты (бюджеты муниципальных образований), составляющие третий уровень бюджетной системы Российской Федерации, принимаются в форме правовых актов представительных органов муниципальных образований (ст. 11 БК РФ). Эта норма нашла развитие в Федеральном законе от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации»[8], согласно которому вопросы утверждения местного бюджета отнесены к исключительному ведению представительных органов местного самоуправления (п. 10 ст. 35); формирование, утверждение, исполнение местного бюджета и контроль за его исполнением осуществляются органами местного самоуправления самостоятельно с соблюдением требований, установленных Бюджетным кодексом РФ и Федеральным законом, а также принимаемыми в соответствии с ними законами субъектов РФ (п. 3 ст. 52).

Конкретные нормы, регулирующие правовую форму местного бюджета, содержатся, как правило, в уставах муниципальных образований. Например, бюджет городского округа город Воронеж разрабатывается и утверждается в форме нормативного правового акта городской Думы,

[5] Собр. законодательства Рос. Федерации. 1999. № 42. Ст. 5005.

[6] Коммуна. 2006. 10 июня.

[7] Собр. законодательства Воронежской области. 2008. № 10. Ст. 366.

[8] Собр. законодательства Рос. Федерации. 2003. № 40. Ст. 3822.

который именуется решением (ст. 72, 73 Устава городского округа город Воронеж[9], ст. 38 Положения о бюджетном процессе в городском округе город Воронеж[10]).

Одним из принципов формирования бюджета субъекта РФ и местного бюджета является принцип самостоятельности. В Постановлении Конституционного Суда РФ от 15 декабря 2006 г. № 10-П отмечено, что в Бюджетном кодексе РФ бюджеты субъектов РФ выделены в отдельный уровень бюджетной системы Российской Федерации и закреплен принцип самостоятельности бюджетов, «который означает, в частности, право и обязанность органов государственной власти и органов местного самоуправления на соответствующем уровне бюджетной системы Российской Федерации самостоятельно осуществлять бюджетный процесс, за исключением случаев, предусмотренных данным Кодексом»[11]. В Постановлении от 11 ноября 2003 г. № 16-П Конституционный Суд РФ отметил: «Самостоятельность местного самоуправления в сфере бюджетной деятельности гарантируется также запретом на установление подчиненности одного муниципального образования другому, так как иное противоречит конституционному принципу самостоятельности населения в решении вопросов местного значения»[12].

Рассматривая правовую форму бюджетов субъектов РФ и муниципальных образований, необходимо отдельно отметить, что в Постановлении от 15 мая 2006 г. № 5-П[13] Конституционный Суд РФ указал:

[9] Об Уставе городского округа город Воронеж : постановление Воронежской городской Думы от 27 октября 2004 г. № 150-I // Воронежский курьер. 2004. 16 нояб.

[10] Об утверждении Положения о бюджетном процессе в городском округе город Воронеж : решение Воронежской городской Думы от 22 октября 2008 г. № 313-II // Воронежский курьер. 2008. 8 нояб.

[11] По делу о проверке конституционности положений частей четвертой, пятой и шестой статьи 215.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации : постановление Конституционного Суда РФ от 15 декабря 2006 г. № 10-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2007. № 2. Ст. 400.

[12] По делу о проверке конституционности положений пункта 2 статьи 81 Закона Челябинской области «О бюджетном устройстве и бюджетном процессе в Челябинской области» в связи с запросом Челябинского областного суда : постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 2003 г. № 16-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2003. № 46 (ч. 2). Ст. 4509.

[13] По делу о проверке конституционности положений статьи 153 Федерального закона от 22 августа 2004 года № 122-ФЗ «О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с принятием федеральных законов «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» и «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» в связи с жалобой главы города Твери и Тверской городской Думы : постановление Конституционного Суда РФ от 15 мая 2006 г. № 5-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2006. № 22. Ст. 2375.

«И к законам субъектов Российской Федерации о бюджете субъекта Российской Федерации, и к актам органов местного самоуправления о местных бюджетах в равной мере относится правовая позиция, изложенная Конституционным Судом Российской Федерации применительно к федеральным законам о федеральном бюджете в Постановлении от 23 апреля 2004 года». Итак, о правовой сущности федерального бюджетного закона как акта, который создает надлежащие финансовые условия для реализации норм, закрепленных в иных федеральных законах, изданных до его принятия и предусматривающих финансовые обязательства государства, вследствие чего закон не может в качестве последующего закона изменять положения других федеральных законов, тем более лишать их юридической силы.

Таким образом, в отличие от принципа lex posterior derogat priori (последующий закон отменяет предыдущий), применяемого для актов одинаковой юридической силы, правовые акты о бюджете соответствующего уровня бюджетной системы РФ подчиняются цели реализации норм, закрепленных в ранее принятых актах, изданных до его принятия и предусматривающих финансовые обязательства, вследствие чего правовые акты о бюджете не могут ни изменять положения этих актов, ни лишать их юридической силы.

Бюджетное законодательство предусматривает требования к содержанию правового акта о бюджете. Сформированный в ходе бюджетного процесса бюджет как правовой акт только в том случае будет отвечать критерию законности, если его содержание будет соответствовать нормативным установлениям Бюджетного кодекса, и в особенности ст. 184.1. Кроме того, ко всем видам правовых актов о бюджетах Конституционный Суд РФ относит требование о соблюдении общеправового критерия определенности, ясности, недвусмысленности правовой нормы. В частности, в Постановлении Конституционного Суда РФ от 11 ноября 2003 г. № 16-П указано: «Общеправовой критерий определенности, ясности, недвусмысленности правовой нормы вытекает из конституционного принципа равенства всех перед законом и судом (статья 19, часть 1 Конституции Российской Федерации), поскольку такое равенство может быть обеспечено лишь при условии единообразного понимания и толкования правовой нормы всеми правоприменителями. Неопределенность содержания правовой нормы, напротив, допускает возможность неограниченного усмотрения в процессе правоприменения и ведет к произволу, а значит – к нарушению принципов равенства, а также верховенства закона».

В настоящее время в судебной практике Верховного Суда РФ также выделилась определенная категория дел, связанная с оспариванием правовых актов субъектов РФ и органов местного самоуправления, причиной чему, в основном, служит ошибочное толкование правоприменителем норм Бюджетного кодекса РФ и федерального законодательства. К таковым, в частности, относятся следующие:

1. Оспаривание норм бюджетного законодательства субъектов РФ в части предоставления органам исполнительной власти субъектов РФ полномочий по самостоятельному регулированию бюджетного процесса.

Так, Законодательным собранием Еврейской автономной области принят закон Еврейской автономной области № 373-ОЗ «О бюджетном процессе», в соответствии с ч. 2 ст. 10 которого, по проекту закона об областном бюджете, проводятся публичные слушания в порядке, установленном правительством области. Прокурор обратился в суд с заявлением о признании недействующими в ч. 2 ст. 10 Закона слов «в порядке, установленном правительством области». Оставляя без изменения решение суда Еврейской автономной области, которым удовлетворено заявление прокурора, Верховный Суд РФ в Определении от 18 августа 2010 г. № 65-Г10-1 указал, что из анализа норм ст. 8, п. 1 ст. 154, п. 1 ст. 187, п. 5 ст. 262.2 БК РФ следует, что «установление порядка проведения публичных слушаний по проекту закона об областном бюджете и по проекту закона об утверждении отчета об исполнении областного бюджета отнесено к полномочиям законодательного (представительного) органа субъекта Российской Федерации, и не может регулироваться актом, принятым органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации»[14].

По аналогичной мотивации Верховным Судом РФ в Определении от 16 декабря 2009 г. № 92-Г09-5 оставлено без изменения решение Верховного Суда Республики Тыва, которым удовлетворено заявление прокурора о признании недействующим постановления Правительства Республики Тыва «О порядке проведения публичных слушаний по проекту закона Республики Тыва о республиканском бюджете Республики Тыва на очередной финансовый год и плановый период и по проекту отчета об исполнении республиканского бюджета за отчетный период» от 30 июня 2009 г. № 311[15]. К данной категории дел относится и Определение Верховного Суда РФ от 1 декабря 2004 г. № 59-Г04-22 о признании противоречащими Бюджетному кодексу РФ и недействующими со дня принятия постановлений главы администрации Амурской области как превышающих компетенцию и противоречащих нормам Бюджетного кодекса РФ, в котором указано на то, что «установление порядка предоставления бюджетных кредитов должно производиться при принятии закона о бюджете на очередной финансовый год и, следовательно, должно быть облечено в форму нормативного акта представительного органа власти»[16].

2. Оспаривание правовых актов о бюджете, нормами которых вносятся изменения в правовые акты о бюджете предыдущего периода по окончании финансового года (придание правовым актам о бюджете обратной силы).

Так, Верховным Судом РФ было установлено, что закон Санкт-Петербурга «О внесении изменений и дополнений в закон Санкт-Петербурга

[14] Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». Судебная практика.

[15] Там же.

[16] Бюллетень Верховного Суда РФ. 2005. № 5.

«О бюджете Санкт-Петербурга на 2003 год», принятый 26 мая 2004 г., направлен на регулирование правоотношений, а именно: статей расходов и доходов городского бюджета в 2003 г. Поскольку финансовый год 2003 г. был завершен 31 декабря 2003 г., то принятый 26 мая 2004 г. Закон, регулирующий финансовые отношения финансового года, правоотношения по которому завершились 31 декабря 2003 г., противоречит требованиям федерального законодательства. «Иное толкование позволяло бы считать, что бюджет года может быть изменен в течение неопределенного и не ограниченного каким-либо сроком времени, что прямо нарушало бы установленный Бюджетным кодексом (ст. 29) принцип единства бюджетной системы, единства бюджетного законодательства, единства порядка установления и исполнения расходных обязательств, формирования доходов и осуществления расходов всей бюджетной системы Российской Федерации»[17]. Аналогичная мотивация является основой Определения Верховного Суда РФ от 7 июня 2006 г. о признании не действующим и не подлежащим применению Закона Архангельской области «О внесении изменений и дополнений в областной Закон «Об областном бюджете на 2004 год» от 23 июня 2005 г. № 73-4-ОЗ[18].

3. Оспаривание правовых актов субъектов РФ, нормы которых противоречат требованиям ст. 11 БК РФ о правовой форме местного бюджета.

В частности, прокурор Республики Башкортостан обратился в суд с заявлением, в котором просил признать не соответствующем федеральному законодательству ч. 2 ст. 6 республиканского закона, имеющую следующее содержание: «Бюджеты муниципальных образований Республики Башкортостан разрабатываются и утверждаются в форме правовых актов представительных органов местного самоуправления либо в порядке, установленном уставами муниципальных образований». Признавая обоснованным заявление прокурора относительно данной нормы, Суд в Определении от 12 августа 2009 г. № 49-Г09-26 исходил из того, что ст. 11 БК РФ не предусматривает возможности утверждения бюджетов муниципальных образований в иной правовой форме, кроме как в форме правовых актов представительных органов муниципальных образований[19].

Таким образом, закон о бюджете должен быть детально проработанным нормативно-правовым актом, соответствующим требованиям Конституции, федерального законодательства и нормативно-правовых актов, регламентирующих бюджетный процесс соответствующего публично-территориального образования. При разработке и принятии правового акта о бюджете должны учитываться правовые позиции Конституционного Суда РФ, к которым в первую очередь необходимо отнести следующие: неприменение правила lex posterior derogat priori (правовые акты о бюд-

[17] Определение Верховного Суда РФ от 17 января 2007 г. № 78-Г06-39 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». Судебная практика.

[18] Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». Судебная практика.

[19] Там же.

жете не могут изменять положения, лишать юридической силы ранее принятые акты, содержащие финансовые обязательства, в целях реализации норм которых приняты правовые акты о бюджете); принцип самостоятельности бюджетов (право и обязанность органов государственной власти и местного самоуправления самостоятельно регулировать бюджетный процесс с учетом требований Конституции РФ и федерального законодательства); требование соблюдения общеправового критерия определенности, ясности и недвусмысленности правовой нормы. В настоящее время большую актуальность приобретает деятельность Верховного Суда РФ по формированию судебной практики о разрешении споров, связанных с соответствием норм законов субъектов РФ и правовых актов представительных органов муниципальных образований нормам Бюджетного кодекса РФ.

THE ISSUES OF POLISH LOCAL AUTHORITIES' FINANCIAL DEFICIT IN THE YEARS 2005–2012

ВОПРОСЫ ФИНАНСОВОГО ДЕФИЦИТА МЕСТНОГО БЮДЖЕТА ПОЛЬШИ ЗА ПЕРИОД С 2005 ПО 2012 ГОД

J. Ciak

Dr

Toruń School of Banking
Institute of Finance and Banking

The aim of the paper is to present the shaping of the balance of local authorities' finance sector against the whole public finance sector in the years 2005–2012 and the analysis of the existing rules and rules which need to be implemented into the Polish legislation system in the scope of limiting the deficit.

Настоящая статья посвящена вопросам модификации локального финансового сектора в рамках общего государственного формата за период 2005–2012. Анализируется также необходимость внедрения дополнительных законодательных мер на фоне существующих для решения проблемы дефицита.

1. Introduction

The budget deficit is a state of imbalance between incomes and expenses. For many years now it has been a problem for many countries which operate in market economies. Very often nowadays there is a talk of the need to return to the most important budgetary rule, i.e. the rule of budget balance. What is more, there are indications for the need of reaching a medium-term situation which would be close to the balance; and best if this would be a budget surplus. The surplus should especially take place in the periods of economical growth, so that in a situation of the economic activities' decrease the public finance would be protected from the deepening deficit of income.

When analysing the state of balance or imbalance of public finances the whole financial sector needs to be taken into account, i.e. the balances of the public sector containing three parts: national government, local authorities and social security sectors. It should also be pointed out that the whole public sector can be compared to a system of communicating vessels: disadvantageous situation in one of the sectors has greater or smaller impact on the others. Taking into account all three of the sectors it can be observed that it was the national government sector which has generated the greatest deficit so far, and the two other sectors have deepened it. Those issues became clearly visible in the last few years. Nonetheless, the three sectors can also contribute to limiting the imbalance, which is of great importance in the context of Poland's future membership in the Economic and Monetary Union.

© Ciak J., 2012

2. The balance of local authorities' sector against the public finance sector in the years 2005–2012

For a long time now Poland has been facing a negative balance of the public finance sector. Not so long ago only one of the sectors, the national government sector, usually generated the negative budget balance, but the last financial crisis (the years 2007–2009) had an impact on worsening the balance of the other sectors, i.e. the sectors of social security and local authorities. Those issues are presented in Table 1.

Table 1

Balances of the public finance sector in the years 2005–2012 (in relation to the GDP)[1]

Sector	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011*	2012*
Total	-4.5	-3.8	-2.0	-3.6	-7.2	-7.9	-5.6	-2.9
National government sector	-4.4	-4.2	-3.2	-3.9	-5.6	-5.9	-4.4	-2.7
Local authorities sector	0.2	-0.3	0.2	-0.2	-1.1	-0.5	-0.8	- 0.4
Social security sector	2.3	0.7	1.0	0.4	-1.8	-0.7	0.4	0.2

* Predicted values

Analysing the data included in Table 1 it can be stated that in the examined time period there was a negative balance of the public finance sector. In particular years there was a clear changing trend in this area. The highest indicators of the deficit were obtained in the years 2009–2011 indicating a significant breach of the 3 % GDP value preferred by the Maastricht Treaty.

Undoubtedly the national government sub-sector had a significant impact on the balance of the whole public finance sector. Until the year 2008 the higher deficit indicators for this sector against the whole public sector were visible. The trend has changed since 2009, when the effects of the financial crisis were felt by all of the listed sectors. It needs to be emphasized that the social security sector had a positive balance (surplus) until 2007. In the case of the local authorities' sector the trend was changing, nonetheless the last few years have shown a significant deterioration of the financial situation of the local authorities' sector. Undoubtedly the participation of the local authorities' sector in the balance of the whole public finance sector was not very significant (in 2008 – 5,6 %; in 2009 – 15,3 %; in 2010 – 6,3 %; in 2011 – 13,8 %; in the present year 2012 it is to have its participation at the level of 13,8 %), but there is a visible problem of the lack of possibilities to balance this sector quickly.

[1] Author's own study based on: *Ciak J.,* Sources of financing the deficit of state budget in Poland, CeDeWu, Warszawa 2012. Table 35, p. 223.

3. Deficit of the public finance sector in legislation – chosen issues

The thematic literature most often defines the deficit as a negative difference between public income and spending; therefore it occurs when a part of the expenditures in a given settling period is not covered by budgetary income[2]. This definition is consistent with article 7 of the Public Finance Act[3]. The deficit is therefore a situation when the current expenditures are not covered by the current income; yet the expenditures are not excessive in relation to the needs, but to the real possibilities. Consequently, the deficit is not only a financial construction, but also a social, political, economical and legal one[4].

Controlling the size of the deficit of a financial sector is important from the point of view of the state's financial stability. In Poland in the legal sense this is achieved by the already mentioned regulations of the TEU (at present TfEU) which foresee the limits of the deficit and public debt, and respective regulation of the Constitution of the Republic of Poland and the Public Finance Act.

For example the Constitution of the Republic of Poland defines explicitly:

- the ban of increasing the expenditures or limiting the incomes planned by the Cabinet, which would cause the Parliament to set a deficit higher than foreseen in the Budget Act (art. 220, point 1);
- the ban of covering the budget deficit by incurring debt in the state' central bank (art. 220, point 2).

This regulation denotes the dominion of the Parliament with regards to defining the size of budgetary income and expenditures. The thematic literature also observes that this limitation is of a relative character due to the fact that the Parliament can increase the expenditures or decrease the budgetary income as long as it does not lead to an increase of the deficit planned by the Cabinet. The solution is, most of all, an expression of care for maintaining the level of budget deficit at a level foreseen in the draft Budget Act[5].

Other limitations regarding the state's budget deficit can be found in the Public Finance Act and include a clear definition of the sources of covering the deficit (art. 98 and 99). Article 155 concerns blocking the planned budget expenditures for a given period of time. This means holding back financial means for realisation of tasks financed from the state's budget in case of "a

[2] See: *Wernik A.*, Finanse publiczne. Cele, struktury, uwarunkowania, PWE, Warszawa 2007, p. 72–73 ; *Marchewka-Bartkowiak K.*, Zarządzanie długiem publicznym w krajach Unii Europejskiej i w Polsce, Oficyna Wydawnicza «Zarządzanie i Finanse», Warszawa 2003, p. 9–10.

[3] See the Act from 27th August 2009 On public Finances, Off. j. No157, pos. 1241. The article 113 of this Act defines the balanc of state's budget.

[4] See: *Borodo A.,* Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny, TNOiK, Toruń 2003, pp. 239.

[5] See: *Kosikowski C., Ruśkowski E.* (ed.), Finanse publiczne i prawo finansowe, Oficyna Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008, p. 269.

threat to the realisation of the Budget Act". The wording of this regulation seems to be rather imprecise, which in practice causes a number of complications.

Article 153 of the Act defines the role of the Minister of Finance in executing the budget and its control. The Minister of Finance performs the tasks resulting from managing the Treasury debt, especially by performing any legal and factual actions which are connected with obtaining returnable means which cover the financial needs of the state's budget; he is also responsible for using the funds from the European Union budget. The Minister of Finance is also responsible for operating the Treasury's liabilities resulting from emitting securities and the credits and loans taken.

Budget acts and resolutions are binding for given entities of the public finance sector. The constant element of the Budget Act is the regulation concerning the level of the budget deficit and the sources of its covering[6].

What is more, the article 105.1 of the Public Finance Act includes a regulation that in the draft of the Budget Act for a given year, which the Cabinet presents to the Parliament, the level of the deficit cannot be higher than the level of deficit set for this budget year in the Multiannual Financial Plan of the State. Simultaneously, the article 105.2 points out the possibility of setting a higher deficit, yet in such case the Cabinet is obliged to present the Parliament with the detailed explanation of this matter.

In the Budget Resolution the quotas of the planned deficit or budgetary surplus of a local authority: *gmina, powiat* or *voivodeship* are obligatory defined. This means that the Public Finance Act obliges the constituent authorities of local authorities' units to plan the budget balance. This is connected with the simultaneous need of planning the sources of covering the deficit or using the surplus of a local authority's budget and defining them in the Budget Resolution (art. 212.1 of the Public Finance Act).

4. Limiting liabilities of the local authorities' units

The Public Finance Act in the article 212.1 lit. 6) presents one of the elements of the Budget Resolution: the limit of liabilities resulting from credits and loans taken and securities emitted. There is no doubt that the duty of defining the above mentioned limits amounting to financial liabilities in the Budget Resolution has various consequences.

Therefore the article serves the realisation of legal writ of defining the planned value of both budgetary incomes and expenditures. A very detailed analysis and explanation of the article 212 can be found in the Commentary

[6] For the first time the possibility of planning the budget deficit and stating the sources of its financing was used in the Budget Act for the year 1992. Before the year 1992 in each of the Budget Acts the budget was balanced, despite the fact that the economic reality has shown the existence of deficits every year since 1980 (see: *Ciak J.,* Polityka budżetowa, TNOiK Toruń 2002, p. 101).

to the Public Finance Act edited by Paweł Smoleń[7]. In the part regarding limiting liabilities it is pointed out that credits, loans and financial means obtained from emitting local authorities' debt securities are the income of a local authority's budget; and their repayment (the return of financial means which were made temporarily accessible to the public entity) is a budgetary expenditure[8]. At the same time, limiting the incurring of liabilities of any local authority unit (*gmina, powiat* or *voievodeship)* limits the scope of returnable managing of public means, and also introduces certain barriers for setting the value of both income and expenditures in a local authority's budget. What is more, the budget incomes are also the sources of covering the budget shortage of the mentioned units[9]. Therefore limiting the possibility of a given local authority to incur the above mentioned liabilities is a legal instrument of restraining the increase of local authorities' budget deficits. Subsequently, obtaining a balanced local authorities' budget requires limiting the volume of budget expenditures which are not covered by budget income.

It is worth pointing out that the next limitation relates to the national public debt, which according to the sectorial classification of the public finance sector relates also to the local authorities' debt. Limiting the volume of liabilities incurred by local authorities' units becomes a legal barrier for the increase of debt of given units and therefore influences the size of the national public debt.

There is another issue linked to the limitation of expenditures, i.e. the need of limiting investment actions of local authorities' units. This is of particular importance for investments carried out with the financial support of the European Union funds[10]. Limiting has also a negative influence for the investment policies of local authorities. It also restricts the possibilities of paying back the priory incurred liabilities using the "rolling mechanism" (the possibility of incurring further liabilities on more favourable conditions resulting from the same entitlement). This results in the higher costs of debt service.

There is also another problem. In the practice of local authorities one can encounter opinions that in many cases the financial data taken into account in the budgets do not reflect the real condition of their public finances. Cities have the possibility of carrying out financial policies which result in them

[7] See: *Gorgol A.*, Part V. Budżet, wieloletnia prognoza finansowa i uchwała budżetowa jednostki samorządu terytorialnego, [in] "Ustawa o finansach ...", op. cit., pp. 950–959.

[8] More: Art. 5.1 p. 4 and art. 6.2 of the Public Finances Act.

[9] See: Art. 89.1 p. 1 and 2, and art. 217.2 of the Public Finances Act.

[10] The most important are the financial means of the European Regional Development Funds and the European Social Fund, which are an extremely important support for the local authorities. Local authorities' units have the chance of carrying out investments as a part of many operational programmes, both on a national level and also as a part of Regional Operational Programmes which provide financial support in a given voivodeship. On many occasions, if it was not for the above mentioned means many of the presently carried out investments would not have taken place.

being able to show a level of the deficit and debt lower than it actually is[11]. According to the data presented in Table 1, the participation of local authorities sector, e.g. in the years 2009–2010 was at the level of approx. 6 %, from the year 2011 there is a possible almost double increase shown. This is a disturbing fact, even more when comparing the Eurostat's data for the last two years. In Poland the participation of local authorities' debt was also around 6 % of the total debt, but when one takes into account its absolute value a fourfold increase can be observed; this is faster than the whole public debt[12]. That is why according to the thematic literature the situation of public finances in all of the sectors has to be monitored (national government, local authorities and social security).

5. The financial crisis and the need of limiting the local authorities' sector deficit – conclusions

Undoubtedly, financial crises are a natural occurrence in a market economy. Very often we can also encounter statements that "in the history of the modern capitalism crises are not exceptions but the rule. This does not mean that all of the crises are the same. The particular circumstances of crises can change and their sources may be in various problems occurring in different branches of the economy"[13]. What is more, every crisis is a result of almost the same problem: the increasing unbalance of the economy.

The thematic literature points out that the present crisis has had a significant impact on shaping the public finance balance, in Poland and in the other member states of the European Union[14]. The crisis has also influenced the balance of given sectors included in the public finance sector, including the local authorities sector (see Table 1). As a result of that a question emerges: is it necessary to use additional limits concerning the budget deficit generated by local authorities in the conditions of a crisis phase? The answer to this question seems to be affirmative. It can be observed that the present limitations are sufficient only to a certain extent. What is more, in a time of a crisis the limits should be widened (supplemented) in order not to allow for the collapse of finances of the given local authorities' units. These issues should be addressed in the current legislation and have a long-term use. There should also be a general control over the debt of given local authori-

[11] Interesting conclusions with regards to the public debt and the deficit of voivodeship capital cities can be found in the paper: Monitoring zadłużenia miast wojewódzkich [in:] Brief programowy Instytutu Kościuszki, Qlco, Kraków, March 2011, p. 1–10.

[12] See: Eurostat, Government finance statistics, http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat/home (29.03.2012 r.).

[13] More in: *Roubini N., Mihm S.*, Ekonomia kryzysu, Wolters Kluwer busines, Warszawa 2011, p. 33.

[14] See: *Ciak J.,* Kryzys finansowy a deficyt sektora finansów publicznych w Polsce i krajach Unii Europejskiej, [in:] Szołno-Koguc J. and Pomorska A. (eds.), Ekonomiczne i prawne uwarunkowania i bariery redukcji deficytu i długu publicznego,Wolters Kluwer busines, Monografie LEX, Warszawa 2011, p. 69–80.

ties' units so that in a longer perspective the 'loosening' would not bring any negative effects in this area.

The disadvantageous financial situation of the local authorities sector is a result of not only the last financial crisis but also the 'overblown' investment policies and most of all from the unfinished reform of territorial local government which was started in 1999. It can be said that in practice the assigning of public tasks to a lower level was not followed by the necessary financial means. Adding new tasks without an additional financial support would result, and is resulting, in the lack of possibilities of balancing local authorities' finances. The effect is the increase of the deficit of the whole public finance sector, which is linked to the increasing public debt.

Recently there have been talks of introducing a new expenditure rule in relation to the local authorities sector. It seems that the rule would become one of the elements supporting the actions aiming at limiting the fiscal imbalance and the increasing trend in the area of debt on a local authorities' level. Nonetheless, very often there are opinions stated that the mentioned rule is not a right response for the present effects of the crisis. The rule is to come in force in the year 2013 and is to contribute to the gradual limiting of the local authorities' sector deficit. According to the draft of the expenditure rule in the present year 2012 the deficit should stay on its 2011 level, i.e. 10,2 milliard PLN. In the following years the deficit would reach 10 milliard PLN in 2013, and 9 milliard PLN in 2014, respectively. From the year 2015 onwards, the deficit would be allowed to be a maximum of 0.5 % GDP. It is emphasized that the expenditure rule should not distort the actions of given local authorities' units[15].

Simultaneously, the introduced changes are to strengthen the actions in the area of shaping the debt. The present participation of the local authority's public debt in the total income cannot exceed 60 %. The draft of the new expenditure rule foresees that for the purpose of deciding whether the deficit limit has been breached, the expenditures of the local authorities will not take into account the expenditures for paying the debts of independent public health care centres transformed into partnership companies. This rule will be in place in the years 2012–2014. The exclusion does not take into account the expenditures financed by the budgetary subsidies. The limit set by the resort of Finance is to be applied mainly to the local authorities' units, their associations, and – from 2013 – local government's legal entities included in the public finance sector. However, a rule limiting the debt of local authorities' units to 60 % of their income will be continued[16].

From the year 2014 the legal limit of liabilities will be measured in relation to the actual capability of paying back loans. Therefore the new indicator will be based on the surplus between the current income and current expenditures.

[15] See: URL: http://www.portalsamorzadowy.pl/prawo-i-finanse/regula-wydatkowa-juz-w-kwietniu,30726.html (29.03.2012 r.).

[16] Without the indicated changes, the rule of limiting the local authorities' debt would end after the 31st of December 2013.

According to the Ministry of Finance the introduction of the new rule for the local authorities sector is a necessary condition for reducing the deficit of the whole public finance sector (sector of government and local authorities' institutions) in the present year 2012 below the value of 3 % GDP. This is the condition for relieving Poland from the excessive deficit procedure.

ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ГАРАНТИИ НА ИНВЕСТИЦИОННЫЕ ПРОЕКТЫ КАК ФОРМА ПРЕФЕРЕНЦИЙ ЮРИДИЧЕСКИМ ЛИЦАМ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

STATE GUARANTEES FOR INVESTMENT PROJECTS AS A FORM OF PREFERENCE TO LEGAL ENTITIES IN RUSSIAN FEDERATION

Ю. Крохина

доктор юридических наук, профессор,
и.о. директора Государственного научно-исследовательского института системного анализа Счетной палаты, зав. кафедрой правовых дисциплин

Высшая школа государственного аудита (факультета) МГУ имени М. В. Ломоносова

Темой настоящей статьи является анализ государственных гарантий по инвестиционным проектам как форма государственных преференций для инвесторов в Российской Федерации.

The theme of this article is to analyze the state guarantees for investment projects as a form of state preferences for investors in the Russian Federation.

Установление на законодательном уровне привилегий-преференций для социально незащищенных групп граждан является одним из важнейших признаков цивилизованного общества и развитого государства. Однако право на получение физическими и юридическими лицами мер имущественной поддержки от государства и муниципальных образований, на наш взгляд, нельзя отнести к числу конституционных. Основания для его возникновения, его содержание, порядок реализации регламентируются федеральным законодательством, нормативными актами субъектов РФ и муниципальных образований с учетом достигнутого уровня социально-экономического развития государства и обязательств, принятых на себя политическим руководством страны в программных документах.

Анализ зарубежного законодательства показывает, что имущественная поддержка за счет публичной собственности может оказываться в следующих основных формах:

– предоставление публичного имущества определенного назначения в безвозмездное пользование отдельным категориям лиц;

– передача публичного имущества в аренду отдельным категориям лиц по льготным ставкам оплаты;

– предоставление публичного имущества определенного назначения в собственность отдельным категориям лиц бесплатно, по льготным ценам или с рассрочкой платежей;

– продажа публичного имущества по рыночной цене или сдача его в аренду по рыночным ставкам, однако вне конкурентных процедур

© Крохина Ю., 2012

(конкретный получатель определяется в персональном порядке) либо в рамках ограниченных конкурентных процедур (устанавливается круг претендентов). В этом случае льгота заключается в преимущественном доступе к приобретению и использованию объектов публичной собственности в условиях их ограниченности;

– в некоторых иных формах.

В законодательстве РФ понятие государственных и муниципальных преференций дано в п. 20 ст. 4 Федерального закона от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ (в ред. от 06.12.2011 г.) «О защите конкуренции». Согласно названной норме государственные или муниципальные преференции – предоставление федеральными органами исполнительной власти, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления, иными осуществляющими функции указанных органов органами или организациями отдельным хозяйствующим субъектам преимущества, которое обеспечивает им более выгодные условия деятельности, путем передачи государственного или муниципального имущества, иных объектов гражданских прав либо путем предоставления имущественных льгот, государственных или муниципальных гарантий.

Если оказание определенной меры имущественной поддержки не предписано федеральным законом и она применяется в пользу хозяйствующего субъекта (индивидуального предпринимателя, коммерческой организации, некоммерческой организации, осуществляющей деятельность, приносящую ей доход), соответствующие решения и действия органов власти подпадают под правовой режим государственных и муниципальных преференций, которые могут предоставляться лишь в предусмотренных законом целях и с предварительного согласия антимонопольного органа (ст. 19–21 ФЗ «О защите конкуренции»). В отсутствие систематизированного законодательства о публичной собственности и управлении ею указанный Закон выполняет важную регулирующую функцию и, преследуя прежде всего цели развития конкурентной среды, одновременно способствует повышению эффективности использования государственного и муниципального имущества, а также противодействию коррупции благодаря четким ограничениям на предоставление отмеченных выше преференций и внедрению конкурентных процедур представления объектов публичной собственности (ст. 17.1 ФЗ «О защите конкуренции»).

Среди различных мер поддержки физических и юридических лиц особое значение (с точки зрения экономического содержания и правовых последствий) имеет предоставление государственных гарантий юридическим лицам на осуществление инвестиционных проектов. Остановимся на этих вопросах подробнее.

В бюджетном законодательстве РФ государственная гарантия (англ. state guarantee) – способ обеспечения гражданско-правовых обязательств, в силу которого Российская Федерация (гарант) дает письменное обязательство отвечать за исполнение лицом, которому дается государствен-

ная гарантия, обязательства перед третьими лицами полностью или частично.

Государственная гарантия Российской Федерации – вид долгового обязательства, в силу которого, соответственно, Российская Федерация, субъект РФ, муниципальное образование (гарант) обязаны при наступлении предусмотренного в гарантии события (гарантийного случая) уплатить лицу, в пользу которого предоставлена гарантия (бенефициару), по его письменному требованию определенную в обязательстве денежную сумму за счет средств соответствующего бюджета в соответствии с условиями даваемого гарантом обязательства отвечать за исполнение третьим лицом (принципалом) его обязательств перед бенефициаром.

Основной целью проведения радикальной экономической реформы в последнее время в России было создание реальных рыночных стимулов к развитию производства и ликвидации дефицита товаров и услуг. Для реализации этой цели предполагалось увеличить долю частных инвестиций при одновременном снижении централизованных капитальных вложений. В условиях реформы действительно наметилась устойчивая тенденция децентрализации инвестиционного процесса: если в 1990 г. удельный вес государственных инвестиций в их общем объеме достигал 80 %, то в 1996 г. он составил 21 %, в 2000 г. – 11 %, в 2006 – 9 %. Однако этот процесс не сопровождался ростом реальных вложений частного капитала. Главная трудность данного этапа преобразований заключалась в ограниченной возможности внутренних накоплений в стране и неспособности частных инвесторов в полной мере компенсировать нехватку капиталовложений для преодоления экономического спада. Высокая инфляция обусловила норму процента, намного превышающую предполагаемую рентабельность большинства производственных проектов. Это сделало недоступными средне- и тем более долгосрочные кредиты.

В этих условиях вновь созданные институты рыночной экономики не смогли оказать благоприятное влияние на оживление инвестиционного процесса. Возникло противоречие между необходимостью структурной перестройки экономики, для которой нужны инвестиции в новые жизнеспособные предприятия, и низким уровнем инвестиций из-за слишком высокой цены на инвестиционные ресурсы, которые делают практически любое долгосрочное вложение средств невыгодным. Кроме этого, к числу факторов, препятствующих реализации инвестиционного процесса, можно отнести неопределенность прав собственности (на землю и основные фонды), неустойчивость внешнеторгового режима, высокие и часто изменяющиеся налоговые ставки, а также произвол и коррупцию, поразившую часть государственного аппарата, и неспособность последнего справиться с нашествием криминальных структур.

Все это время государство осуществляло активное вмешательство в экономику страны, и в том числе осуществлялись действия по целенаправленному регулированию инвестиционного процесса. Однако государственная деятельность в этом направлении не привела к оживлению инвестиционной активности.

Впервые понятие инвестиционной деятельности было законодательно закреплено Законом РСФСР от 26 июня 1991 г. «Об инвестиционной деятельности в РСФСР». Однако и на сегодняшний день, несмотря на значительное количество выпущенных к настоящему времени документов, пока лишь обозначены основные тенденции инвестиционной политики государства и далеко не все аспекты инвестиционной деятельности зафиксированы в нормативных актах.

Статья 1 Федерального закона от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» (далее – Федеральный закон № 39-ФЗ) дает легальное определение термину. Под инвестиционной деятельностью понимается вложение инвестиций, и осуществление практических действий в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта.

Закон РСФСР от 26 июня 1991 г. «Об инвестиционной деятельности в РСФСР», который действует в части, не противоречащей Федеральному закону № 39-ФЗ, дает схожее определение: «Инвестиционная деятельность – это вложение инвестиций, или инвестирование, и совокупность практических действий по реализации инвестиций». То есть в Федеральном законе № 39-ФЗ законодатель уточняет цели такой деятельности – получение прибыли и (или) достижение иного полезного эффекта, что является, на наш взгляд, весьма важным дополнением, поскольку закрепляет экономическую и правовую составляющие рассматриваемого понятия.

В связи с высокими инвестиционными рисками и высокой стоимостью кредитных ресурсов государству необходимо стимулировать инвестиционную деятельность. Действующая система стимулов в большей степени реализуется в форме налоговых и таможенных льгот и имеет фискальный характер.

В Российской Федерации существуют три основных направления развития системы стимулирования инвестиционной активности:

– предоставление бюджетных средств негосударственным структурам на возвратной основе;

– реализация принципа права собственности (из федерального бюджета выделяются капитальные вложения на развитие федеральной собственности, а из муниципального бюджета – на развитие муниципальной);

– равенство прав инвесторов – гарантии прав и защиты инвестиций предоставляются всем инвесторам.

Нормативно-правовые акты по своей сути направлены на обеспечение дополнительных налоговых льгот и предоставление бюджетных гарантий инвесторам.

На практике участие государства осуществляется не только в создании правовой основы деятельности частных инвесторов, но и в прямом инвестировании для достижения необходимых структурных сдвигов.

В целом государственное регулирование инвестиционного процесса может включать в себя несколько направлений: во-первых, это государ-

ственное воздействие на общие условия инвестирования – формирование благоприятного инвестиционного климата; во-вторых – осуществление мер по целенаправленному регулированию инвестиций.

В России острота инвестиционного спада и осознание ключевой роли инвестиций привели к тому, что государство пыталось объединить указанные меры: стимулировать частные инвестиции, финансировать инвестиции в социальную сферу, предоставлять льготное финансирование и государственные гарантии частным инвестиционным проектам. Другими словами, вместо того, чтобы в ситуации, когда инвесторы предпочитают вкладывать средства в более доходные финансовые и денежные активы, создавать условия для повышения привлекательности вложений в реальный сектор экономики, государство пытается, как и в прежние времена, взять на себя обязательства по финансированию капитальных вложений в экономику. Инвестиционный бюджет страны включает инвестиции в коммунальное хозяйство, инфраструктуру, отрасли социальной сферы, агропромышленный комплекс, металлургию, лесное хозяйство, космос и фундаментальную науку, конкурсные быстро окупающиеся коммерческие проекты. То есть для решения принципиально новых задач по оживлению инвестиционного процесса в рыночной экономике применялись старые методы по осуществлению капитальных вложений в экономику. Ситуация усугубляется еще и тем, что финансирование бюджетных расходов на инвестиционные цели проводилось по остаточному принципу, следствием чего стала нарастающая из года в год кредиторская задолженность в инвестиционной сфере, а объем реально осуществляемых инвестиций в производство постоянно сокращался.

Иначе говоря, вместо создания условий для эффективной реализации инвестиционного процесса правительство стремилось преодолеть инвестиционный кризис с помощью увеличения бюджетных расходов на обеспечение гарантий и прямого финансирования капитальных вложений.

С целью государственной гарантийной поддержки инвестиционной деятельности Президентом и Правительством РФ были утверждены следующие нормативные документы:

– Указ Президента РФ от 17 сентября 1994 г. № 1928 «О частных инвестициях в Российской Федерации» (далее – Указ № 1928);

– Указ Президента РФ от 23 июля 1997 г. № 773 «О предоставлении гарантий и поручительств по займам и кредитам» (далее – Указ № 773);

– Постановление Правительства РФ от 22 ноября 1997 г. № 1470 «Об утверждении Порядка предоставления государственных гарантий на конкурсной основе за счет средств Бюджета развития Российской Федерации и Положения об оценке эффективности инвестиционных проектов при размещении на конкурсной основе централизованных инвестиционных ресурсов Бюджета развития Российской Федерации» (далее – Постановление № 1470);

– Постановление Правительства РФ от 12 ноября 1999 г. № 1249 «Об утверждении Положения о предоставлении государственных гарантий

под инвестиционные проекты социальной и народно-хозяйственной значимости» (далее – Постановление № 1249);

– Постановление Правительства РФ от 5 марта 2010 г. № 128 «О предоставлении в 2010–2011 годах государственных гарантий Российской Федерации в валюте Российской Федерации по облигационным займам, привлекаемым юридическими лицами на осуществление инвестиционных проектов» (далее – Постановление № 128);

– Постановление Правительства РФ от 12 апреля 2010 г. № 223 «О предоставлении в 2010–2011 годах государственных гарантий Российской Федерации по кредитам, привлекаемым юридическими лицами, зарегистрированными и осуществляющими свою основную уставную деятельность на территории Чеченской Республики, на реализацию инвестиционных проектов на территории Чеченской Республики» (далее – Постановление № 223);

– Постановление Правительства РФ от 14 декабря 2010 г. № 1016 «Об утверждении Правил отбора инвестиционных проектов и принципалов для предоставления государственных гарантий Российской Федерации по кредитам либо облигационным займам, привлекаемым на осуществление инвестиционных проектов» (далее – Постановление № 1016);

– Постановление Правительства РФ от 14 декабря 2010 г. № 1017 «О порядке предоставления в 2011 году государственных гарантий Российской Федерации по кредитам либо облигационным займам, привлекаемым юридическими лицами, отобранными в порядке, установленном Правительством Российской Федерации, на осуществление инвестиционных проектов» (далее – Постановление № 1017);

– Постановление Правительства РФ от 4 мая 2011 г. № 338 «О предоставлении в 2011 году государственных гарантий Российской Федерации по кредитам, привлекаемым юридическими лицами, зарегистрированными и осуществляющими свою основную уставную деятельность на территории Северо-Кавказского федерального округа, на реализацию инвестиционных проектов на территории Северо-Кавказского федерального округа» (далее – Постановление № 338).

Анализ ранее действовавших механизмов использования государственных гарантий Российской Федерации в качестве инструментов государственной поддержки и альтернативной формы финансирования позволяет сделать вывод, что предоставленные в соответствии с Правилами № 1470, 1249, 223, 128, 223, 1016, 1017 и 338 государственные гарантии не обеспечили один из основных стимулов реализации юридическими лицами инвестиционных проектов при использовании заемных средств – минимизацию стоимости привлеченных юридическими лицами денежных средств от кредитных организаций для финансирования инвестиционных проектов.

Статьей 115.2 Бюджетного кодекса РФ определены порядок и условия предоставления государственных и муниципальных гарантий. Согласно п. 1 указанной статьи Бюджетного кодекса РФ предоставление государственных или муниципальных гарантий осуществляется в соответствии

с полномочиями органов государственной власти Российской Федерации, органов государственной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления на основании, соответственно, федерального закона, закона субъекта РФ, решения представительного органа муниципального образования о бюджете на очередной финансовый год (очередной финансовый год и плановый период), решений Правительства РФ, высшего исполнительного органа государственной власти субъекта РФ и местной администрации муниципального образования, а также договора о предоставлении государственной или муниципальной гарантии при условии проведения анализа финансового состояния принципала.

Согласно п. 3 ст. 115.2 Бюджетного кодекса РФ анализ финансового состояния принципала в целях предоставления государственной гарантии Российской Федерации осуществляется Министерством финансов РФ в установленном им порядке.

Однако Правилами № 128 анализ Министерством финансов РФ финансового состояния принципала в целях предоставления государственной гарантии Российской Федерации не предусмотрен.

Среди основных причин, по которым в 2010–2011 гг. не предоставлялись государственные гарантии Российской Федерации на реализацию инвестиционных проектов, можно выделить следующие:

1. Проводимая в стране денежно-кредитная политика, при которой ставка рефинансирования Банка России составляет 8,25 % годовых, средневзвешенная ставка по кредитам 15–16 % годовых. При процентной ставке по кредиту 15–16 % годовых большинство инвестиционных проектов становятся экономически нецелесообразными. Проведенные расчеты показали, что для долгосрочных инвестиционных проектов при процентной ставке по кредиту 15–16 % годовых через 6–7 лет сумма процентов по кредиту будет сопоставима с суммой полученного кредита. И для последующего финансирования инвестиционного проекта принципалу необходимо будет или осуществлять новые заимствования или использовать денежные средства, полученные от иной деятельности.

Например, в случае предоставления кредита на реализацию инвестиционного проекта «Строительство в г. Санкт-Петербурге автомобильной дороги «Западный скоростной диаметр» стоимостью 212,7 млрд рублей по процентной ставке 15 % годовых, ежемесячные процентные платежи по кредиту составляли бы 2,65 млрд рублей и за семь лет пользования кредитом составили бы 223,33 млрд рублей, т.е. превысили сумму кредита (расчетно, при условии неизменности процентной ставки по кредиту).

2. В соответствии с Правилами предоставления государственных гарантий Российской Федерации кредиты на реализацию инвестиционных проектов являются целевыми. Срок окупаемости долгосрочных инвестиционных проектов может составлять до 20 лет. При сложившейся практике предоставления кредитов коммерческими банками уплата процентов по кредиту заемщиками должна осуществляться ежемесячно. Поскольку финансовая отдача от вложений денежных средств в инвестиционные проекты может появиться только через несколько лет, заемщику необхо-

14. Заказ 732

димо располагать денежными средствами в крупном размере для оплаты ежемесячных процентов по кредиту коммерческому банку. При кредите в несколько миллиардов рублей и процентной ставке 15–16 % годовых ежемесячные выплаты процентов по кредиту будут составлять несколько десятков миллионов рублей в месяц. В результате заемщику необходим иной источник финансирования для выплаты процентов по инвестиционному кредиту коммерческому банку, так как использование средств инвестиционного кредита на выплату процентов по нему будет рассматриваться как нецелевое.

Например, в случае предоставления кредита на реализацию инвестиционного проекта «Строительство нового выхода на московскую кольцевую автомобильную дорогу с федеральной автомобильной дороги М-1 «Беларусь» Москва – Минск» стоимостью 25,56 млрд рублей по процентной ставке 15 % годовых, ежемесячные процентные платежи по кредиту составляли бы 319 млн рублей. В результате заемщику необходим дополнительный источник финансирования для выплаты процентов по инвестиционному кредиту коммерческому банку, так как использование средств инвестиционного кредита на выплату процентов по нему будет рассматриваться как нецелевое использование.

3. Высокие налоги. В ряде случаев совокупные налоги для юридических лиц доходят до 80 % от заработанных средств.

Ниже приведены ставки основных налогов и отчислений в фонды для юридических лиц: налог на прибыль – 20 %, НДС – 18 %, земельный налог – 1,5 %, налог на имущество – 2 %, подоходный налог – 13 %, взносы в Пенсионный фонд России – 26 %, взносы в Фонд социального страхования – 2,9 %, взносы в Фонд обязательного медицинского страхования – 2,1 %, взносы в Территориальные фонды обязательного медицинского страхования – 3 %.

Для того чтобы выплачивать проценты по кредиту в размере 15–16 % годовых, а также оплачивать столь высокие налоги (до 80 % от заработанных средств), юридические лица вынуждены вкладывать деньги в высокодоходные активы с коротким сроком окупаемости, а не в инвестиционные проекты со сроком окупаемости 10–20 лет.

4. Отсутствие практики финансирования юридическими лицами долгосрочных инвестиционных проектов за счет заемных денежных средств.

5. Отсутствие практики предоставления кредитными организациями долгосрочных инвестиционных проектов.

6. Финансовая нестабильность. В ситуации, когда курс рубля к основным мировым валютам может девальвировать на 1,5–2 % в день (октябрь – ноябрь 2011 г.), кредитные организации не рискуют предоставлять долгосрочные кредиты для финансирования инвестиционных проектов.

При анализе Правил № 1470, 128, 1249, 223, 1016, 1017, 338 при реализации юридическими лицами инвестиционных проектов, государственная поддержка которых предусматривает использование государственных гарантий Российской Федерации, возможны следующие риски:

1. Риск предоставления государственной гарантии Российской Федерации юридическим лицам с неудовлетворительным финансовым состоянием.

К сожалению, рассмотренными Правилами предоставления государственных гарантий Российской Федерации анализ финансового состояния принципала в целях предоставления государственной гарантии Российской Федерации также не предусмотрен. Пунктом 3 ст. 115.2 Бюджетного кодекса РФ установлено, что анализ финансового состояния принципала в целях предоставления государственной гарантии Российской Федерации осуществляется Министерством финансов РФ в установленном им порядке. При этом в противоречие требований Бюджетного кодекса РФ Правилами № 1017 и 338 предусмотрено, что «при предоставлении гарантии анализ финансового состояния принципала Министерством финансов Российской Федерации не осуществляется».

2. Риск «потери обеспечения» при регрессном требовании Российской Федерации в лице Министерства финансов Российской Федерации к принципалу в связи с исполнением в полном объеме или в какой-либо части гарантии.

Поскольку рассмотренными Правилами государственные гарантии предоставляются не на полную сумму стоимости инвестиционных проектов, может возникнуть ситуация, когда имущество принципала окажется в залоге у банка по кредиту, не обеспеченному государственной гарантией. При регрессном требовании Российской Федерации в лице Министерства финансов РФ к принципалу, в связи с исполнением в полном объеме или в какой-либо части гарантии, взыскать с принципала будет нечего.

3. Риск использования гарантии в связи с неисполнением принципалом обязательств по кредитному договору, обусловленным высокой процентной ставкой по кредиту.

Правилами предоставления государственных гарантий Российской Федерации предусмотрено, что «гарантия предоставляется в обеспечение исполнения обязательств принципала по кредиту, привлеченному принципалом в российском банке». Процентные ставки по кредитам иностранных банков в разы ниже процентных ставок по кредитам в российских банках. Процентные ставки по кредитам зависят от проводимой в стране денежно-кредитной политики, в частности от величины ставки рефинансирования. Например, ставка рефинансирования Европейского центрального банка – 1,25 % годовых, Федеральной резервной системы США – 0,25, Банка Англии – 0,5, Банка Японии – 0,1, Банка России – 8,25 % годовых.

Привлечение принципалом денежных средств под государственные гарантии Российской Федерации не предусмотрено Правилами предоставления государственных гарантий.

При средневзвешенной процентной ставке по предоставленным кредитам юридическим лицам (в рублях) в размере 15–16 % годовых, стоимость обслуживания кредитов по процентным платежам за 20 лет (срок

привлечения кредита на реализацию инвестиционного проекта) более чем в 3 раза превысит сумму кредита (расчетно, при условии неизменности процентной ставки по кредиту). Например, в случае предоставления кредита сроком на 20 лет на реализацию инвестиционного проекта «Строительство скоростной автомобильной дороги Москва – Санкт-Петербург на участке 15-й км – 58-й км» стоимостью 63,4 млрд рублей по процентной ставке 15 % годовых, за двадцать лет пользования кредитом проценты по кредиту составили бы 190,2 млрд рублей, т.е. превысили сумму кредита в 3 раза (расчетно, при условии неизменности процентной ставки по кредиту).

4. Риск исполнения Российской Федерацией в лице Министерства финансов РФ в полном объеме или какой-либо части гарантии, в связи с невозвратом принципалом кредита, по причине превышения реального периода окупаемости инвестиционного проекта, даты возврата кредита бенефициару.

5. Риск исполнения Российской Федерацией в лице Министерства финансов РФ в полном объеме или какой-либо части гарантии, в связи с невозвратом принципалом кредита, по причине недостаточности у принципала денежных средств для финансирования инвестиционного проекта. Согласно рассмотренным Правилам предоставления государственных гарантий Российской Федерации кредиты и денежные средства от размещения облигационных займов, обеспеченные государственной гарантийной поддержкой, являются целевыми и направляются только на финансирование инвестиционных проектов. Для долгосрочных инвестиционных проектов (срок реализации инвестиционных проектов согласно Правил № 128, 1017 от 4 до 20 лет, согласно Правил № 223 и 338 до 10 лет) при процентной ставке по кредиту 15 – 16 % годовых (привлечение денежные средства от размещения облигационных займов с доходностью 15–16 % годовых) через 6–7 лет все полученные по кредиту (облигационному займу) денежные средства будут направлены на выплату процентов по кредиту (на выплату купонного дохода) и для последующего финансирования инвестиционного проекта принципалу необходимо будет или осуществлять новые заимствования или использовать денежные средства, полученные от иной деятельности.

При анализе выписок из Государственной долговой книги Российской Федерации в части государственных гарантий, обеспечивающих обязательства в валюте Российской Федерации установлено, что в 2010–2011 годах было выдано только 10 государственных гарантий Российской Федерации по облигационным займам в рамках Постановления № 128 на общую сумму на 35 млрд рублей, что составляет 20 % от предусмотренных Программой государственных гарантий Российской Федерации на 2010 год и плановый период 2011 и 2012 годы 175 млрд рублей.

Государственные гарантии в соответствии с постановлениями № 1017, 338 и 223 не предоставлялись.

При анализе Правил предоставления в 2010 г. государственных гарантий Российской Федерации по кредитам либо облигационным зай-

мам, привлекаемым юридическими лицами, отобранными в порядке, установленном Правительством РФ, на осуществление инвестиционных проектов (до внесения в них изменений от 11 марта 2011 г.), утвержденные Постановлением Правительства РФ 14 декабря 2010 г. № 1017, установлено, что указанные Правила содержали не выполнимые для принципала условия по предоставлению необходимых документов для получения государственной гарантийной поддержки. Так, указанные Правила предусматривали, что полный комплект документов должен быть представлен принципалом в Министерство финансов РФ не позднее 15 декабря, т.е. на следующий день (!) после утверждения указанных Правил.

Однако наряду с отмеченными проблемами и рисками в применении государственных гарантий можно отметить существенные преимущества этой формы обеспечения обязательств. Общим преимуществом для кредитора и должника является повышение надежности сделки для обеих сторон. Для кредитора – более высокая степень надежности, по сравнению с другими формами обеспечения, при государственной гарантии риск неисполнения обязательств должника по кредитному договору переходит к гаранту. Для должника имеются следующие преимущества:

– по сравнению со страхованием, залогом, задатком – возможность получения финансовых ресурсов, не рискуя собственными активами;

– по сравнению с поручительством, банковской гарантией, страхованием государственная гарантия Российской Федерации предоставляется без взимания вознаграждения гаранта;

– по сравнению с задатком – увеличение возможности заключения договора, не отвлекая часть оборотных средств на внесение в качестве задатка.

Таким образом, при оценке эффективности использования государственных гарантий в целях реализации юридическими лицами инвестиционных проектов на территории Российской Федерации, на наш взгляд, следует учитывать следующие критерии:

1) количество принятых решений о предоставлении государственных гарантий Российской Федерации юридическим лицам, реализующим инвестиционные проекты;

2) количество выданных государственных гарантий Российской Федерации юридическим лицам, реализующим инвестиционные проекты;

3) объем выданных государственных гарантий Российской Федерации юридическим лицам, реализующим инвестиционные проекты;

4) условия кредитных соглашений (договоров), обеспеченных государственной гарантийной поддержкой (процентная ставка, обеспечение кроме гарантии и т.д.);

5) доля государственных гарантий Российской Федерации в общем объеме стоимости инвестиционных проектов;

6) достижение основных целевых показателей реализации инвестиционных проектов, обеспеченных государственной гарантийной поддержкой.

Подводя итог вышесказанному, отметим, что юридические лица, реализующие на территории Российской Федерации инвестиционные проекты, должны иметь возможность использовать законодательные привилегии для обеспечения своих имущественных обязательств. Произвольно установленные привилегии сами по себе еще не являются проявлением инвестиционной политики государства. Они могут служить целям построения социального правового государства и инновационно развитого общества лишь в том случае, если предоставлены в соответствии с законодательством. Такие преференции не противоречат правовому принципу всеобщего равенства перед законом, поскольку в отдельных случаях в силу объективных причин оно может быть эффективно обеспечено именно предоставлением нормативных преференций.

КОНТРАСТЫ БЮДЖЕТНОГО РАЗВИТИЯ РЕГИОНОВ

THE CONTRASTS OF THE BUDGET FOR REGIONAL DEVELOPMENT

А. Саттарова
кандидат юридических наук, доцент
ИЭУП (г. Казань)

В работе рассматривается неравномерность бюджетного развития регионов Российской Федерации. Показаны различия в характере экономических проблем, с которыми сталкиваются те или иные регионы, проанализированы подходы к решению данных проблем.

This paper considers the unevenness of the budget of the Russian Federation. Shows the differences in the nature of the economic problems faced by these or other regions analyzed approaches to solution of the given problems.

Неравномерность развития регионов единого государства характерна для всех стран мира как в силу объективных (территориальных, национальных и др.) условий, так и в результате хозяйственной деятельности человека. Российская Федерация представляет собой государство, уникальное по степени своей территориальной протяженности, и в основе экономической дифференциации регионов России результаты процесса формирования территориальной структуры хозяйства занимают не последнее место.

Без решения проблем выравнивания межрегиональных различий, преодоления отставания в развитии отдельных территорий не возможно создание стабильного общества и растущей национальной экономики.

По словам Г. В. Марченко и О. В. Мачульской, межрегиональные контрасты в нашей стране на всех этапах ее развития были весьма значительны. Несмотря на то, что в советское время идея равенства служила основой идеологического «каркаса» общественного строя СССР, утверждение принципа территориальной справедливости не получило удовлетворительного разрешения. В 1991 г. при среднем уровне душевых расходов в размере 1243 руб. они колебались от 139 до 4253 руб. (различие в 31 раз). Разрывы в 3–4 раза по основным социальным показателям были обычным делом[1].

В настоящее время для России по-прежнему актуальны эти различия не только по уровню экономического развития между федеральным цен-

[1] См.: *Марченко Г. В., Мачульская О. В.* Финансовые механизмы межрегионального выравнивания // Финансы. 2000. № 1.

© Саттарова А., 2012

тром и регионами страны, но и по иным социальным показателям:

• по численности населения[2] – только Москва и Московская область имеют численность населения более 18 млн, по сравнению: Уральский федеральный округ – 6 субъектов Федерации – 12 млн; Дальневосточный федеральный округ – 9 субъектов Федерации – 6,3 млн;

• по площади территории – Дальневостоный федеральный округ занимает 6169 тыс. км, Северо-Кавказский федеральный округ – 170,4 тыс. км;

• по среднедушевым денежным доходам – жители г. Москвы получили в 2010 г. по 43 876 руб., жители республики Тыва – по 10 926 руб.;

• по объему валового регионального продукта на душу населения – г. Москва – 7157 536,8 млн руб., республика Адыгея – 41 439,2 млн руб.

• по уровню доходов консолидированных бюджетов субъектов – г. Москва – 1127 684,1 млн руб., республика Калмыкия – 9236,7 млн руб.;

• по уровню расходов консолидированных бюджетов субъектов – г. Санкт-Петербург – 362 863,1 млн руб., Еврейская автономная область – 9201,9 млн руб.

В связи с этим не последнюю роль в сокращении социально-экономического разрыва между регионами играет бюджетная и налоговая политика государства, обеспечивающая сбалансированность интересов регионов страны. Так, благодаря реализации бюджетной политики в последнее время наблюдается возрастание количества регионов-«доноров», в частности, 15 субъектов РФ в 2011 г. не получали дотацию на выравнивание. Ими оказались: Москва, Санкт-Петербург, Ленинградская, Липецкая, Самарская, Свердловская, Тюменская области, республика Татарстан, Пермский край, Ханты-Мансийский и Ямало-Ненецкий административные округи. В 2011 г. к ним добавились Московская, Кемеровская и Сахалинская области, Красноярский край. Для некоторых регионов статус «донора» чисто формальный: доля всех федеральных трансфертов в доходах бюджета Татарстана в 2011 г. достигала 31 %, Тюменской и Липецкой областей – 20 %. В этих регионах отсутствие дотации на выравнивание компенсируется масштабным перечислением других видов финансовой помощи.

Различия в характере экономических проблем, с которыми сталкиваются те или иные регионы, обусловливают и разные подходы к их решению. В частности, на практике некоторыми государствами используется одна из моделей организации бюджетной системы: конкурентная и кооперативная. Конкурентная модель в большей степени способствует эффективности или повышению темпов экономического роста. Кооперативная модель направлена на бюджетное выравнивание региональных диспропорций, т.е. на территориальную справедливость[3].

Кооперативная модель, получившая распространение в мире, использует обширный арсенал прямых и косвенных средств государственного

[2] По данным переписи населения. Актуально по состоянию на 01.01.2012 г. URL: http://gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat/rosstatsite/main/population/demography/

[3] См.: *Марченко Г. В., Мачульская О. В.* Указ. соч.

воздействия, среди которых важное место принадлежит специфическим бюджетным механизмам. Последние с определенной условностью можно подразделить на две основные группы: нормативно-расчетные методы и особые бюджетные режимы[4].

В группу нормативно-расчетных методов входят разные виды трансфертов, получаемых бюджетами территорий из вышестоящего бюджета в соответствии и на условиях, закрепленных в национальных конституциях, бюджетных законах и нормативных актах государственных исполнительных органов.

Особые бюджетные режимы включают комплекс налогово-бюджетных мер, направленных на создание в депрессивных и отсталых районах благоприятного инвестиционного климата.

Кооперативная модель организации бюджетной системы близка и Российской Федерации. Это доказывает небольшая историческая справка, показывающая, что в России развитие регулирования налогово-бюджетных отношений центра и регионов проходило в несколько стадий. Так, к середине 1992 г. с началом реформ на региональные бюджеты был возложен основной объем финансирования народного хозяйства. В этих условиях субъекты РФ добивались налоговых и бюджетных льгот «по взаимной договоренности».

После октября 1993 г. региональные власти несколько «увлеклись» налоговым правотворчеством. Число только местных налогов перевалило за три сотни (по закону было разрешено не более полутора десятков). Только после принятия Конституции РФ 1993 г. субъекты Федерации впервые получили законодательную возможность самостоятельно формировать региональные бюджеты. Аналогичное право, согласно ст. 132 Конституции получили и органы местного самоуправления.

В 1994 г. был сделан серьезный шаг в развитии принципов бюджетного федерализма: было принято решение перейти на универсальную схему взаимоотношений центра с регионами. Распространилось заключение индивидуальных соглашений и договоров по разграничению бюджетных полномочий.

В условиях перехода на рыночную экономику в составе бюджетного устройства России были сформированы государственные внебюджетные фонды. И наконец, позднее, в составе бюджетов стали формироваться целевые фонды, сосредотачивающие средства для реализации социальных, экологических программ, ликвидации последствий стихийных бедствий и т.д.

Таким образом, после распределения бюджетных полномочий между регионами, которое явилось первым шагом к межбюджетному регулированию, начал реализовываться процесс предоставления финансовой помощи регионам. Данные направления также прослеживались в Про-

[4] См.: *Богачева О.* Бюджетные механизмы в мировой практике развития депрессивных и отсталых регионов. URL: http://www.budgetrf.ru (по состоянию на май 2012).

грамме развития бюджетного федерализма в Российской Федерации на период до 2005 г., утвержденной Постановлением Правительства РФ от 15 августа 2001 г. № 584[5]. В Программе были поставлены следующие задачи: упорядочение бюджетного устройства субъектов РФ, четкое разграничение расходных полномочий; четкое и стабильное разграничение налоговых полномочий и закрепление доходных источников за бюджетами разных уровней; формирование и развитие объективных и прозрачных механизмов финансовой поддержки региональных и местных бюджетов; повышение качества управления общественными финансами на региональном и местном уровне.

В настоящее время в Российской Федерации проблема бюджетного выравнивания и развития депрессивных регионов решается двумя упомянутыми выше путями: нормативно-расчетным методом и установлением особых бюджетных режимов.

Существуют три основных направления, по которым осуществляется финансовой взаимодействие между уровнями власти: трансферты из фондов финансовой поддержки регионов (Федерального фонда финансовой поддержки субъектов Российской Федерации, Федерального фонда софинансирования расходов, Фонда компенсаций); территориально-ориентированные расходы, бюджетные ссуды. Именно это взаимодействие порождает деление регионов страны на «доноров» и «реципиентов». Конечно, это деление очень условно, так как основано не на балансе финансовых потоков между регионом и федеральным бюджетом, а на получении или неполучении дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности.

Нормативную основу нормативно-расчетного метода составляют Постановление Правительства РФ от 22 ноября 2004 г. № 670 «О распределении дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации» (вместе с «Методикой распределения дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации»)[6], Постановление Правительства РФ от 3 ноября 2011 г. № 890 «О распределении дотаций бюджетам субъектов Российской Федерации на поддержку мер по обеспечению сбалансированности бюджетов субъектов Российской Федерации на 2011 год» (вместе с «Методикой распределения дотаций бюджетам субъектов Российской Федерации на поддержку мер по обеспечению сбалансированности бюджетов субъектов Российской Федерации на 2011 год для финансового обеспечения исполнения расходных обязательств субъектов Российской Федерации при недостатке собственных доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации»)[7]; Постановление Правительства РФ от 11 ноября 2005 г. № 677 «О методике распределения между субъектами Российской Федерации субвенций из федерального бюджета на реализацию некоторых полно-

[5] Собр. законодательства Рос. Федерации. 2001. № 34. Ст. 3503.
[6] Рос. газ. 2004. № 266.
[7] Собр. законодательства Рос. Федерации. 2011. № 46. Ст. 6513.

мочий, передаваемых Российской Федерацией органам государственной власти субъектов Российской Федерации»[8] и др.

Доля трансфертов в доходах бюджетов регионов в 2011 г. не изменилась по сравнению с 2010 г. – те же 23 %. Доля дотаций в общем объеме трансфертов из федерального бюджета неуклонно снижается и в 2011 г. составила только 23 % (в 2010 г. – 27 %, в середине 2000-х – 50 %). Это означает, по мнению Н. В. Зубаревича, что более 3/4 трансфертов выделяются по непрозрачным критериям[9]. Так, существенно выросла дотационность бюджетов самых «богатых» регионов: Москвы (с 4 до 11 %) и Ямало-Ненецкого АО (с 7 до 14 %), менее существенно – Ханты-Мансийского АО (с 5 до 8 %).

Из цифр ясно, что в 2011 г. специальные преференции получил самый богатый город страны – Москва (76 млрд руб. в виде прочих безвозмездных поступлений). Для сравнения, выделенная Москве сумма равна бюджету таких регионов, как Волгоградская, Воронежская, Саратовская или Оренбургская области.

С помощью самых непрозрачных механизмов («иных трансфертов», «прочих поступлений», дотаций на сбалансированность) федеральные власти пытаются решать проблемы балансирования доходов и расходов бюджетов регионов, обусловленные изменением налоговых правил или распределением полномочий, проблемы развития отдельных регионов и модернизации отраслей. Но эти бюджетные манипуляции всегда носят закрытый характер, договоренности достигаются в режиме неформального торга, и масштабы такой политики растут. При этом степень финансовой централизации не сокращается[10].

В связи с этим возникает необходимость формулирования промежуточного вывода. Формируя новые бюджетные механизмы, важно следовать принципам открытости и прозрачности отношений между центром и субъектами, ограничивая использование индивидуально-договорных форм. В этом случае особую важность и имеет совершенствование нормативно-расчетных бюджетных методов.

Таким образом, в настоящее время в Российской Федерации, несмотря на обозначенные государственной властью попытки внедрения принципа бюджетирования, ориентированного на результат[11], преобладает затратная методология бюджетного планирования, ориентированная в

[8] Собр. законодательства Рос. Федерации. 2005. № 47. Ст. 4931.

[9] См.: *Зубаревич Н. В.* Мониторинг кризиса и посткризисного развития регионов России. URL: http://atlas.socpol.ru/overviews/social_sphere/kris.shtml#no21 (по состоянию на май 2012).

[10] См.: *Зубаревич Н. В.* Указ. соч.

[11] Распоряжение Правительства РФ от 30 июня 2010 г. № 1101-р «Об утверждении Программы Правительства Российской Федерации по повышению эффективности бюджетных расходов на период до 2012 года» // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2010. № 28. Ст. 3720.

первую очередь на имеющиеся ресурсы[12]. В условиях неопределенности бюджетных возможностей происходит вынужденный пересмотр заявленных целей государственной политики, нормативных правовых актов, в том числе устанавливающих социальные обязательства.

Введение особые бюджетных режимов отдельных территорий позволило государству решать проблемы сбалансирования доходов и расходов бюджетов регионов, обусловленные проблемами развития отдельных регионов. Так, крупным получателем прочих поступлений из федерального бюджета в 2011 г. стал Ямало-Ненецкий АО (15 млрд. руб. или 11 % доходов его бюджета), более 2 млрд руб. получили Сахалинская область (4 % доходов ее бюджета), Ханты-Мансийский АО и Кемеровская область (1,3–1,6 % доходов). Хотя еще 10 лет назад эти регионы считались нуждающимися в дополнительных денежных средствах государства. В этой связи когда статус бюджетной конкурентоспособности регионов способен изменяться, особенно важно найти оптимальное сочетание общенациональных и региональных интересов.

Таким образом, создавая систему финансовой помощи регионам, следует исходить из приоритетов стабилизации и общего экономического развития региона относительно выравнивания межбюджетных различий. Это предполагает большую ориентацию на бюджетную самостоятельность субъектов Федерации в решении их внутренних социально-экономических проблем.

---

[12] *Бочкарева Е. А.* Правовые проблемы внедрения эффективных методов сбалансированности бюджетов в Российской Федерации // Финансовое право. 2011. № 11. С. 17–19.

ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ И ЮРИДИЧЕСКИЕ ПРЕФЕРЕНЦИИ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ORGANIZATIONAL AND LEGAL PREFERENCES OF BUDGETARY CONTROL IN THE RUSSIAN FEDERATION

И. Лагутин

кандидат юридических наук, доцент

Юго-Западный государственный университет (г. Курск)

Данная статья посвящена изучению организационных и юридических преференций российского бюджетного контроля по отношению к другим видам контроля. В работе исследуются как теоретические, так и практические аспекты, связанные с реализацией в России бюджетного контроля.

This article is devoted to the study of organizational and legal preferences of the Russian budgetary control in relation to other integer-dam control. We study both theoretical and practical aspects related to the implementation of budgetary control in Russia.

Построение современной и эффективной системы финансового контроля в государстве является важнейшей задачей для Российской Федерации. При этом важно учитывать, что система финансового контроля неоднородна по своему содержанию и состоит из ряда элементов, таких как: бюджетный контроль, налоговый контроль, валютный контроль и др. Каждый из указанных элементов имеет свои достоинства (преференции) и недостатки. Данная статья посвящена определению основных организационных и юридических преференций бюджетного контроля в Российской Федерации по отношению к другим видам финансового контроля.

Бюджетный контроль представляет собой вид управленческой деятельности органов государственной власти и местного самоуправления (не только исполнительной (исполнительно-распорядительной), но и законодательной (представительной)) по проверке законности, правомерности и эффективности движения публичных денежных фондов государства и муниципальных образований.

Итак, важно отметить, что, изучая тот или иной вид финансового контроля, необходимо учитывать не только его состав (субъекты контроля, объекты контроля), а также организационные особенности и специфику правового обеспечения, но и его содержание. Так, бюджетный контроль и налоговый контроль имеют принципиально разные содержательные конструкции. Суть различий заключается в системе отношений, которые возникают между контролерами и подконтрольными субъектами. При осуществлении налогового контроля *определение его границ и закрепление института защиты прав налогоплательщиков являются обязательными*. Вызвано это тем, что *в налоговом контроле интересы*

© Лагутин И., 2012

налоговых органов и налогоплательщиков прямо противоположны друг другу, и как следствие возникает конфликт интересов[1].

В главе 14 Налогового кодекса РФ определяется, что налоговый контроль – это «деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах»[2] (ст. 82 НК РФ). К. С. Бельский указывает, что «налоговый контроль представляет собой комплекс действий органов налогового администрирования по надзору за правильностью уплаты плательщиками налогов и сборов <…>, за выполнением ими налогового законодательства»[3]. В налоговом праве в особенности, по мнению А. В. Лобанова, «любая неопределенность в понятиях, пробелы в правовом регулировании контрольной работы создают условия для взаимных претензий, конфликтов между налоговыми органами и налогоплательщиками, стимулируют злоупотребления, приводят к росту числа налоговых споров»[4].

В отношении же *бюджетного контроля не требуется обязательного законодательного ограничения и института защиты прав подконтрольных субъектов*, так как интересы финансово-контрольных органов и подконтрольных субъектов в бюджетном контроле единые (публичные), а существование контроля, в том числе финансового, является неотъемлемым элементом управления.

Несомненно, указанные выше обстоятельства влияют и на механизм правового обеспечения бюджетного и налогового контроля. С одной стороны, налоговый контроль обладает преимуществом по отношению к бюджетному контролю – быть более детализированным с точки зрения процедуры, но с другой – и более ограниченным, так как нормативная детализация процедуры осуществления контроля существенно ограничивает права контрольных органов, ибо любые отклонения от установленной процедуры могут быть обжалованы.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод, что *преференции бюджетного контроля в Российской Федерации по отношению к налоговому контролю заключаются в отсутствии формализации правового обеспечения процедур осуществления бюджетного контроля*. При этом стоит отметить, что бюджетный контроль имеет и иные юридические преференции по отношению к другим видам контроля. Среди таких преференций можно выделить наличие специального законодательства,

[1] Подобная ситуация встречается и при осуществлении валютного контроля и банковского надзора.

[2] Традиционно под налоговым контролем понимается деятельность органов Федеральной налоговой службы. Деятельность контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований *по контролю за предоставлением налоговыми органами налоговых льгот* в отношении налогов, зачисляемых в их бюджеты, необходимо относить к бюджетному контролю.

[3] *Бельский К. С.* Налоговая система : генезис, основные элементы, принципы // Государство и право. 2006. № 9. С. 54.

[4] *Лобанов А. В.* О содержании и формах налогового контроля // Финансы. 2008. № 3. С. 30.

регулирующего деятельность органов бюджетного контроля, а именно: федеральные законы от 11 января 1995 г. № 4-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации»; от 7 февраля 2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований»; специальные законы субъектов РФ о бюджетном контроле[5]; специальные законы о контрольно-счетных органах субъектов РФ[6]; специальные нормативные правовые акты о региональных органах бюджетного контроля исполнительной власти субъектов РФ[7]; акты органов местного самоуправления о муниципальных органах бюджетного контроля.

[5] О государственном финансовом контроле в Нижегородской области : закон Нижегородской области от 9 марта 2010 г. № 36-З (в ред. от 04.03.2011 г. № 37-З) // Правовая среда. 2010. № 26 (1148) (приложение к газете «Нижегородские новости». 2010. № 42 (4414)) ; О финансовом контроле на территории Волгоградской области : закон Волгоградской области от 4 декабря 2008 г. № 1800-ОД // Волгоградская правда. 2008. № 231–232 ; О государственном финансовом контроле в Республике Саха (Якутия) : закон Республики Саха (Якутия) от 22 марта 2006 г. 320-З № 653-III // Якутские ведомости. 2006. № 29.

[6] См., напр.: О Контрольно-счетной палате Москвы : закон г. Москвы от 30 июля 2010 г. № 30 (в ред. от 21.09.2011 г.) // Вестник Мэра и Правительства Москвы. 2010. № 41 ; О Контрольно-счетной палате Санкт-Петербурга : закон Санкт-Петербурга от 13 июля 2011 г. № 455-85 // Вестник Законодательного собрания Санкт-Петербурга. 2011. № 26 ; О Контрольно-счетной палате Республики Алтай : закон Республики Алтай от 19 октября 2011 г. № 53-РЗ // Приложение к газете «Звезда Алтая». 2011. 20 окт. ; О Счетной палате Республики Дагестан и некоторых вопросах деятельности контрольно-счетных органов муниципальных образований : закон Республики Дагестан от 15 ноября 2011 г. № 72 // Дагестанская правда. 2011. № 413–417 ; О Контрольно-счетной палате Республики Ингушетия : закон Республики Ингушетия от 28 сентября 2011 г. № 27-РЗ // Ингушетия. 2011. № 158–159 ; и др.

[7] О службе государственного финансового контроля Иркутской области : Постановление Правительства Иркутской области от 29 декабря 2009 г. № 394/173-пп. (в ред. от 13.10.2011 г.) // Областная. 2010. № 17 ; Об Основных требованиях (Стандартах) к порядку организации и осуществления финансового контроля контрольными органами исполнительных органов государственной власти Кабардино-Балкарской Республики : постановление Правительства КБР от 5 августа 2008 г. № 176-ПП // Официальная Кабардино-Балкария. 2008. № 40 ; Об утверждении Положения о порядке организации и проведения государственного финансового контроля в бюджетной сфере, осуществляемого органами исполнительной власти Кировской области : постановление Правительства Кировской области от 4 июня 2007 г. № 96/233 (в ред. от 11.05.2011 г.) // Сборник основных нормативных правовых актов органов государственной власти Кировской области. 2007. № 4(73) ; Об утверждении Положения об осуществлении финансового контроля органами исполнительной власти Курской области : постановление Правительства Курской области от 10 августа 2007 г. № 147 (в ред. от 27.01.2011 г.) ; О формах осуществления финансового контроля исполнительными органами государственной власти Мурманской области : постановление Правительства Мурманской области от 27 февраля 2009 г. № 96-ПП (в ред. от 21.01.2011 г.) // Мурманский вестник. 2009. № 42 ; Об утверждении Положения о формах и порядке осуществления финансового контроля органами исполнительной власти Омской области : постановление Правительства Омской области от 14 апреля 2010 г. № 65-п // Омская правда. 2010. № 31.

Модель организации бюджетного контроля в нашей стране на современном этапе обусловлена особенностью ее становления. Инновации в организации бюджетного контроля, которые начали реализовываться в России с начала 90-х гг. XX в., направленные на создание парламентского бюджетного контроля в государстве, были наслоены на существующую советскую систему финансового контроля, которая в тот период была более действенной, чем вновь создаваемая. Вследствие этого старая система в России сохранилась, но с небольшими изменениями, а новая также достаточно активно развивалась и развивается по настоящее время. Как результат, в России сейчас фактически реализованы две абсолютно разные и разрозненные системы организации бюджетного контроля. Данные проблемы отсутствовали при организации других видов финансового контроля (налогового контроля, валютного контроля, банковского надзора), так как осуществляющие их органы создавались в России фактически с чистого листа, и, как следствие, они организованы исключительно в рамках федеральных органов исполнительной власти.

Итак, организационно финансовый контроль представляет собой:

– федеральный финансовый контроль (государственный федеральный бюджетный контроль, налоговый контроль, валютный контроль и банковский надзор);

– государственный региональный бюджетный контроль;

– муниципальный бюджетный контроль.

Следовательно, *самым главным организационным преимуществом организации бюджетного контроля в России является его многоуровневость*, в отличие от других видов контроля, которые имеют только один уровень организации – федеральный. Однако указанное организационное преимущество на практике не всегда эффективнее централизованной модели.

Подводя итог, можно заключить, что по конструкции система органов бюджетного контроля в России более сложная, чем система органов налогового контроля, валютного контроля и банковского надзора. Так, помимо деления бюджетного контроля по вертикали (государственный федеральный бюджетный контроль, государственный региональный бюджетный контроль и муниципальный бюджетный контроль), он делится и по горизонтали (бюджетный контроль законодательной власти и бюджетный контроль исполнительной власти).

Организационные особенности бюджетного контроля обусловлены в России многоуровневой бюджетной системой, и желательно создать российскую модель бюджетного федерализма и, как следствие, децентрализацию бюджетных отношений. Однако на практике, в отличие от налогового контроля, в бюджетном контроле складывается иная картина, а именно созданы параллельные системы органов бюджетного контроля законодательной и исполнительной власти, что делает такую модель бюджетного контроля громоздкой и более затратной в отличие от системы организации налогового контроля. Следовательно, организация налогового контроля по конструкции имеет свои преимущества по отношению к системе организации бюджетного контроля.

Раздел III

ИНЫЕ ФИНАНСОВО-ПРАВОВЫЕ И ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ПРЕФЕРЕНЦИИ

ПРЕФЕРЕНЦИИ В ФИНАНСОВОМ ПРАВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

PREFERENCES IN FINANCIAL LAW OF THE RUSSIAN FEDERATION

А. Якушев

кандидат юридических наук, доцент

Воронежский государственный университет

В данной статье представлен обзор нормативного материала о преференциях в финансовом праве России. На основании полученного фактического материала сделана попытка доктринально определить понятие преференции и особенности преференций как инструмента финансово-правового регулирования.

In this report the review of the legal texts about preferences in the Financial Law of Russia is presented. On the basis of this factual material the definition of the concept of preferences and peculiarities of preferences as instrument for legal regulation of finances is made.

Слово «преференция» заимствовано русским языком из латыни и означает «преимущество», «предпочтение». Современные русские словари иностранных слов объясняют преференцию как преимущество во внешнеэкономической торговой деятельности[1]. Полагаем, что у каждого человека, владеющего русским языком и интересующегося экономической и правовой политикой, на слуху устойчивое словосочетание «льготы и преференции».

Понятие «льгота» в финансовом праве достаточно хорошо изучено и определено как нормативно, так и доктринально. Оно сформулировано в ст. 56 НК РФ[2]. В соответствии со ст. 17 НК РФ налоговая льгота является факультативным элементом состава налога. Общие положения о налоговых льготах даны в 1-й части НК РФ, льготы по отдельным видам налогов установлены 2-й частью НК РФ.

[1] Современный словарь иностранных слов. М., 1993. С. 488.

[2] Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 31.

© Якушев А., 2012

15. Заказ 732

Слово «преференция» в текстах как 1-й, так и 2-й частей НК РФ ни разу не встречается.

Бюджетный кодекс РФ дважды говорит о льготах, причем речь идет именно о налоговых льготах[3]. Статьи 59 и 64 БК РФ устанавливают полномочия региональных и муниципальных органов власти РФ по формированию доходов бюджетов соответствующего уровня, увязывая формирование доходов и предоставление льгот по региональным и муниципальным налогам.

Слово «преференция» в тексте БК РФ ни разу не встречается, как и в тексте НК РФ.

Наряду с БК РФ важнейшими источниками бюджетного права являются ежегодные законы о бюджетах.

В Федеральном законе о Федеральном бюджете на 2012 и на плановый период 2013 и 2014 гг. есть упоминания о налоговых льготах (ст. 23 и 24 Закона о бюджете) и о тарифных льготах как основаниях выделения бюджетных ассигнований для обеспечения компенсации потерь субъектов предпринимательской деятельности, работающих с убытком по установленным государством тарифам (Приложение 12 к Закону о бюджете)[4]. Здесь следует отметить, что тарифные льготы как инструмент управляемого государством нерыночного ценообразования находятся за пределами финансово-правового регулирования в Российской Федерации.

Слово «преференция» в тексте Закона о бюджете и приложений к нему также отсутствует.

Тарифные льготы как основания выделения бюджетных ассигнований указываются в Законе Воронежской области «Об областном бюджете на 2012 год и плановый период 2013 и 2014 годов»[5]. Термин «налоговая льгота» используется в Решении Воронежской городской Думы «О бюджете городского округа город Воронеж на 2012 год и плановый период 2013 и 2014 годов»[6]. Кроме того, на муниципальном уровне в г. Воронеже принят отдельный нормативный акт – «Положение о предоставлении льгот по налоговым и неналоговым платежам, зачисляемым в муниципальный бюджет г. Воронежа»[7], содержание которого понятно из его названия. Ни в одном из названных муниципально-правовых актов термин «преференция» не используется ни разу.

Банковское законодательство РФ не кодифицировано, основными источниками являются федеральные законы «О Центральном банке РФ» и «О банках и банковской деятельности». В текстах вышеуказанных законов не используются ни термин «льгота», ни термин «преференция».

Проведенное изучение текстов нормативно-правовых актов, являющихся основными источниками финансового права, приводит нас к выводу, что финансовое право РФ активно использует понятие «льгота» в

[3] Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 31.

[4] Там же. 2011. № 49.

[5] Собр. законодательства Воронежской области. 2011. № 12.

[6] Воронежский курьер. 2011. № 47.

[7] Там же. № 77.

конструкции «налоговая льгота», заимствует из иных отраслей права РФ конструкцию «тарифная льгота», но совершенно не использует в текстах нормативных актов понятие «преференция» и основанные на данном понятии правовые конструкции.

Несмотря на отсутствие нормативного закрепления понятия «преференция», устойчивое словосочетание «льготы и преференции» прочно вошло в финансовый лексикон. Попытаемся найти иные, ненормативные финансово-правовые источники данной языковой конструкции.

По нашему мнению, сочетание «льготы и преференции» введено в финансово-правовой оборот актами скорее программно-политической, чем юридической природы, а именно разрабатываемыми Правительством РФ «Основными направлениями налоговой политики РФ...».

Так в «Основных направлениях налоговой политики РФ на 2011 и плановый период 2012 и 2013 гг.» в разделе 2 документа в качестве одного из инструментов стимулирования инновационной деятельности говорится о «налоговых льготах и преференциях»[8]. Кроме того, в подразделе 10.4 указанного документа об упорядочении применения соглашений об избежании двойного налогообложения также использована конструкция «налоговые льготы и преференции».

В «Основных направлениях налоговой политики РФ на 2012 и плановый период 2013 и 2014 гг.» в разделе 9.3 также указано на необходимость организации противодействия злоупотреблению налоговыми льготами и преференциями, предусмотренными соглашениями об избежании двойного налогообложения[9].

Оба вышеуказанных акта не являются нормативно-правовыми, не могут быть отнесены к формальным источникам финансового права РФ. «Основные направления...» – документы программно-идеологические, политические инструменты, оказывающие влияние на содержание финансово-правовых норм, но при этом не являющиеся нормами права.

Аналогичным примером являются Бюджетные послания Президента РФ Федеральному собранию РФ, необходимость которых предусмотрена ст. 170 БК РФ.

Термин «преференция» упоминается в Бюджетных посланиях трижды, а именно в Посланиях 2009, 2008 и 2007 гг.

Бюджетное послание 2009 г. содержало упоминание о преференциях для малого и среднего бизнеса при осуществлении закупок для государственных и муниципальных нужд[10]. Наука финансового права РФ не включает регулирование государственных и муниципальных закупок в предмет финансового права РФ. Следовательно, преференции, о которых упоминал Президент РФ в Бюджетном послании 2009 г., не являются финансово-правовыми.

[8] Официально не опубликовано. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[9] Официально не опубликовано. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[10] Парламентская газета. 2009. № 28.

Напротив, в 2008 г. Президент РФ в своем «Послании...» говорил о недопустимости неправомерного использования именно налоговых, т.е. финансово-правовых преференций[11].

В 2007 г. Президент РФ указывал Федеральному собранию на необходимость обеспечить создание и функционирование Особых Экономических Зон, усиленно развивать деятельность в области информационных технологий[12]. Инструментом поддержки бизнеса в области информационных технологий и в ОЭЗ Президент РФ назвал именно «преференционные системы налогообложения».

Полагаем, что «преференции», о которых говорил Президент РФ в своих посланиях, являются синонимом льгот, налоговых и неналоговых, которые он предлагал предоставлять малому и среднему бизнесу, IT-бизнесу, резидентам Особых Экономических Зон. «Преференции», предусмотренные соглашениями об избежании двойного налогообложения, о недопустимости злоупотребления которыми говорил Президент РФ, также являются классическими налоговыми льготами, злоупотребление которыми столь же недопустимо, как и любое иное злоупотребление правом.

Бюджетные послания Президента РФ Федеральному собранию РФ являются не нормативными правовыми актами, а политическими программными документами. По нашему мнению, он в указанных «Посланиях...» использует термин «преференция» как синоним термина «льгота».

Термин «преференция» использован в таком одновременно экономическом и политическом документе, как «Программа антикризисных мер Правительства РФ на 2009 год»[13]. Однако преференции, о которых говорит Правительство в указанном документе, не являются финансово-правовыми, а связаны с предоставлением приоритетов отдельным субъектам предпринимательской деятельности при осуществлении государственных и муниципальных закупок.

При изучении программно-политических документов в области банковского регулирования нам удалось найти единственное упоминание о преференциях в Заявлении Правительства РФ 2005 г. «О стратегии развития банковского сектора РФ на период до 2008 года»[14]. В данном Заявлении в разделе «антимонопольное регулирование» упоминалась недопустимость нарушения свободной конкуренции кредитных организаций путем предоставления отдельным банкам необоснованных преференций. Таким образом, упоминание о преференциях в банковском регулировании связано не с финансовым, а с антимонопольным законодательством РФ.

[11] Официально не опубликовано. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[12] Официально не опубликовано. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[13] Официально не опубликовано. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[14] Официально не опубликовано. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Из всего изложенного можно сделать обоснованный вывод о том, что в нормативных актах – источниках бюджетного, налогового и банковского права РФ, термин «преференции» не определяется и не используется. Редкое и несистемное использование самого слова «преференция» в программно-политических документах, связанных с публичными финансами и банковской деятельностью, без определения данного термина, не дает нам основания заявлять о существовании таких специальных юридических терминов, как бюджетные, налоговые или банковские преференции в финансовом праве РФ.

После того, как мы пришли к подобному выводу, возникает вопрос, существует ли нормативно определенное понятие «преференции» в иных отраслях права РФ, регулирующих экономическую деятельность.

Нормативно закрепленное понятие экономических преференций существует, но не в финансовом законодательстве, а в нормативных актах о стимулировании конкуренции, не относящихся к источникам финансового права РФ. Так в действущем Федеральном законе «О защите конкуренции» имеется отдельная гл. 5, называющаяся «предоставление государственных и муниципальных преференций»[15]. Данная глава определяет цели предоставления преференций, порядок предоставления преференций, недопустимые преференции, недопустимость злоупотребления преференциями для ограничения конкуренции.

В ст. 4 указанного Федерального закона дано единственное в законодательстве РФ нормативное определение государственных и муниципальных преференций: *«…предоставление федеральными органами исполнительной власти, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления, иными осуществляющими функции указанных органов органами или организациями отдельным хозяйствующим субъектам преимущества, которое обеспечивает им более выгодные условия деятельности, путем передачи государственного или муниципального имущества, иных объектов гражданских прав либо путем предоставления имущественных льгот, государственных или муниципальных гарантий».*

Интересным является анализ изменений текста Федерального закона «О конкуренции», так как в 2009 г. в закон были внесены терминологические изменения. Вместо ранее использовавшегося термина «государственная и муниципальная помощь» и в ст. 4, и в гл. 5 указанного Закона законодатель стал использовать термин «государственные и муниципальные преференции»[16]. Подобное изменение текста нормативно-правового акта приводит нас к выводу, что в антимонопольном законодательстве РФ термин «государственная и муниципальная преференция» используется как синоним термина «государственная и муниципальная помощь».

Термин «преференция» используется также в таможенном законодательстве РФ. Например, в тексте ст. 74 Таможенного кодекса РФ тариф-

[15] Собр. законодательства Рос. Федерации. 2006. № 31.

[16] Там же. 2009. № 29.

ные преференции упоминаются как разновидность льготы по таможенным платежам[17]. При этом мы должны учесть, что в настоящий момент таможенное регулирование считается не входящим в предмет финансового права РФ, следовательно, данное определение преференции также нельзя признать финансово-правовым.

Международные договоры являются источниками права РФ. Нередко термин «преференция» используется в тексте международно-правовых договоров, например, в тексте «Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики о поощрении и взаимной защите капиталовложений»[18]. В ст. 3 указанного Соглашения термин «преференция» используется как синоним терминов «преимущества» и «привилегии».

Весь приведенный выше анализ текстов нормативных актов, политических и программных документов приводит нас к выводу, что термин «преференция» не имеет надлежащего определения в финансовом законодательстве РФ, по-разному и с различными смыслами используется в нормативных актах иных отраслей права. Использование термина «преференция» в иных ненормативных актах органов государственной власти, связанных с публичной экономикой и финансами РФ, является несистемным и произвольным, не несет какой-либо особой смысловой нагрузки.

Если рассматривать «преференцию» не как финансово-правовой, а как общеправовой термин, то мы приходим к выводу, что он также не определен в науке российского права, поэтому разные отрасли российского права придают понятию «преференция» совершенно разное наполнение.

Следует согласиться с мнением, высказанным советником С. Н. Шишкиным судье КС РФ, в соответствии с которым различные виды государственных преференций следует объединять в понятии «государственная поддержка», под которым понимается «*специфическая форма государственного регулирования экономики, заключающая в себе позитивную оценку деятельности хозяйствующих субъектов, применяемая с целью их стимулирования к рациональному хозяйствованию в объективном смысле и выражающаяся в конкретных мерах материального и морального характера*»[19].

Исходя из всего изложенного, мы приходим к выводу, что на основании имеющегося в РФ нормативного материала понятие «преференция» для целей бюджетного, налогового и банковского регулирования сформулировать невозможно. В настоящий момент законодатель РФ понимает и использует термин «преференция» чрезвычайно широко, называя преференциями самые разные формы государственной поддержки хозяйствующих субъектов, зачастую никак не связанные между собой.

[17] Собр. законодательства Рос. Федерации. 2010. № 50.

[18] Там же. 2009. № 46.

[19] *Шишкин С. Н.* Государственная поддержка предпринимательской деятельности как специфическая форма государственного регулирования экономики // Предпринимательское право. 2011. № 4.

ПРЕФЕРЕНЦИИ В РАМКАХ ТАМОЖЕННОГО СОЮЗА БЕЛАРУСИ, КАЗАХСТАНА И РОССИИ: ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

PREFERENCES IN THE FRAMEWORK OF THE CUSTOMS UNION OF BELARUS, KAZAKHSTAN AND RUSSIA: BASIC PROVISIONS

П. Бирюков

доктор юридических наук, профессор

Воронежский государственный университет

В статье речь идет о преференциях, которые действуют в Таможенном союзе. Раскрываются основные виды преференций и определяются страны, к которым применяются преференции.

The article focuses on the preferences that operate in the Customs Union of Belarus, Kazakhstan and Russia. The article describes the main types of preferences and identifies the country to which the preferences. The author describes changes in the legal regulation of preferences in recent years.

В науке под «преференциями» понимается предоставление органами отдельным субъектам преимущества, которое обеспечивает им более выгодные условия деятельности[1]. Сущность тарифных преференций заключается в обложении товаров, происходящих из развивающихся стран – пользователей системой преференций, по более низким ставкам таможенной пошлины в рамках одной таможенной территории.

27 ноября 2009 г. Решением Межгоссовета № 17 в форме международного договора был утвержден «Таможенный кодекс Таможенного союза» (далее – ТК ТС). ТК ТС должен был вступить в силу с 1 июля 2010 г. Однако 16 апреля 2010 г. (т.е. еще до вступления в силу) в ТК ТС были внесены серьезные изменения Протоколом[2]. Поэтому ТК ТС вступал в силу 1 июля 2010 г. уже в новой редакции.

5 июля 2010 г. Межгоссовет принял Решение № 48, которым утвердил Протокол об отдельных временных изъятиях из режима функционирования единой таможенной территории Таможенного союза[3]. В соответствии с указанным Решением Договор о ТК ТС должен применяться с учетом

[1] См.: *Анохина О. Г.* Комментарий к Таможенному кодексу Таможенного союза (поглавный). М., 2011 ; *Шоренков Р. Н.* Правовое регулирование таможенных процедур временного ввоза (допуска) и временного вывоза в Таможенном союзе ЕврАзЭС // Реформы и право. 2011. № 2. С. 24–32 ; *Свинухов В. Г., Сенотрусова С. В.* Правовое регулирование уплаты таможенных платежей в условиях Таможенного союза // Право и экономика. 2011. № 2. С. 55–59 и др.

[2] Собр. законодательства Рос. Федерации. 2010. № 50. Ст. 6615.

[3] Там же. 2011. № 23. Ст. 3244.

© Бирюков П., 2012

положений Протокола от 5 июля 2010 г. Таким образом, новая редакция ТК действует с 6 июля 2010 г. во всех трех государствах – членах ТС.

Согласно ст. 74 ТК ТС «тарифные преференции» понимаются как льготы по уплате таможенных платежей. Преференции представляются в соответствии с законодательством и (или) международными договорами государств – членов Таможенного союза. Виды тарифных льгот, порядок и случаи их предоставления определяются в соответствии с ТК ТС и (или) международными договорами государств ТС.

12 декабря 2008 г. Правительства Беларуси, Казахстана и России подписали Протокол «О единой системе тарифных преференций Таможенного союза»[4]. Согласно ст. 1 протокола тарифные преференции при ввозе на таможенные территории государств – членов ТС или единую таможенную территорию товаров, происходящих и ввозимых из развивающихся и наименее развитых стран, предоставляются исключительно в соответствии с Протоколом.

«Перечень наименее развитых стран – пользователей системы тарифных преференций Таможенного союза»[5] утвержден Решением Межгоссовета ЕврАзЭС от 27 ноября 2009 г. № 18, Решением Комиссии ТС от 27 ноября 2009 г. № 130. Тогда же был утвержден Перечень развивающихся стран – пользователей системы тарифных преференций Таможенного союза[6].

В Перечень включены страны, не классифицируемые Всемирным банком как страны с высоким уровнем дохода. Вместе с тем страна, не классифицируемая Всемирным банком как страна с высоким уровнем дохода, может быть не включена в Перечень либо исключена из него в следующих случаях: а) достижение страной уровня дохода, определяемого Всемирным банком как высокий; б) объем ввоза из этой страны товаров пяти самых больших по стоимостному объему групп Единой товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности за два предшествующих года равен или превышает 75 % общего объема ввоза этих товаров из стран – пользователей системы преференций; в) недружественные действия этой страны, под которыми понимается неоднократное нарушение экономических интересов государств ТС либо физических и (или) юридических лиц государств ТС, в том числе действия, которые необоснованно закрывают физическим и (или) юридическим лицам государств ТС доступ на рынок этой страны или иным образом необоснованно дискриминируют физических и (или) юридических лиц государств ТС; г) серьезные недостатки в контроле экспорта или транзита наркотиков; д) несоблюдение международных договоров по противодействию отмыванию денег.

«Перечень товаров, происходящих и ввозимых из развивающихся и наименее развитых стран, при ввозе которых предоставляются тарифные преференции» утвержден в г. Минске 27 ноября 2009 г. Реше-

[4] Собр. законодательства Рос. Федерации. 2010. № 24. Ст. 2938.

[5] Рос. газета. 2009. 30 нояб.

[6] Там же.

нием № 18 Межгоссовета ЕврАзЭС, Решением № 130 Комиссии Таможенного союза[7].

Правила прямой поставки и непосредственной закупки товаров определены Соглашением между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 12 декабря 2008 г. «О правилах определения происхождения товаров из развивающихся и наименее развитых стран»[8].

Тарифные преференции в отношении товаров, происходящих из развивающихся или наименее развитых стран, на которые распространяется тарифный преференциальный режим, предоставляются только при условии непосредственной закупки таких товаров в этих странах и прямой поставки их на единую таможенную территорию государств ТС.

Товар рассматривается как непосредственно закупленный, если импортер приобрел его у лица, зарегистрированного в установленном порядке в качестве субъекта предпринимательской деятельности в развивающейся или наименее развитой стране, из которой происходит такой товар и на которую распространяется тарифный преференциальный режим.

Прямой поставкой считается поставка товаров, транспортируемых из развивающейся или наименее развитой страны, на которую распространяется тарифный преференциальный режим, на единую таможенную территорию государств ТС без провоза через территорию другого государства.

Правилу прямой поставки также отвечают: товары, транспортируемые через территорию одной или нескольких стран вследствие географических, транспортных, технических или экономических причин, при условии, что товары в странах транзита, в том числе при их временном складировании на территории этих стран, находятся под таможенным контролем; товары, закупленные импортером на выставках или ярмарках, при выполнении следующих условий:

1) товары были поставлены с территории развивающейся или наименее развитой страны, на которую распространяется тарифный преференциальный режим, на территорию страны проведения выставки или ярмарки и оставались под таможенным контролем при проведении данных мероприятий;

2) товары с момента их отправки на выставку или ярмарку не использовались в каких-либо иных целях, кроме демонстрационных;

3) товары ввозятся на единую таможенную территорию государств ТС в том же состоянии, в котором они были отправлены на выставку или ярмарку, без учета изменений состояния товаров вследствие естественного износа либо убыли при нормальных условиях транспортировки и хранения.

В удостоверение происхождения товара из развивающейся или наименее развитой страны, на которую распространяется тарифный преференциальный режим, лицо, перемещающее товары, представляет

[7] Рос. газета. 2009. 30 нояб.

[8] Бюллетень международных договоров. 2011. № 5. С. 3–13.

декларацию-сертификат о происхождении товара (далее – сертификат) по форме «А», принятую в рамках Общей системы преференций, которая заполняется в соответствии с Требованиями к оформлению деклараций-сертификатов о происхождении товара по форме «А».

Пунктом 1 ст. 181 ТК ТС установлено, что при помещении товаров под таможенные процедуры таможенному органу представляется декларация на товары. В декларации должны быть указаны сведения об исчислении таможенных платежей, применении льгот по уплате таможенных платежей, внешнеэкономической сделке и ее основных условиях, документах, представляемых в соответствии со ст. 183 ТК ТС[9].

Согласно п. 1 ст. 183 ТК ТС подача таможенной декларации должна сопровождаться представлением таможенному органу документов, на основании которых заполнена таможенная декларация, в частности: подтверждающих совершение внешнеэкономической сделки, а также право на льготы по уплате таможенных платежей, на применение полного или частичного освобождения от уплаты таможенных пошлин, налогов в соответствии с таможенными процедурами.

В соответствии с п. 7 ст. 190 ТК ТС с момента регистрации таможенная декларация становится документом, свидетельствующим о фактах, имеющих юридическое значение.

Согласно пп. 3 п. 1 ст. 195 ТК ТС одним из условий, необходимым для выпуска товаров, является уплата таможенных пошлин, налогов либо представление обеспечения их уплаты.

Пунктом 1 ст. 201 ТК ТС предусмотрено, что при несоблюдении условий выпуска товаров, установленных п. 1 ст. 195 ТК ТС, таможенный орган не позднее истечения срока выпуска товаров отказывает в выпуске товаров в письменной форме с указанием всех причин, послуживших основанием для такого отказа, и рекомендаций по их устранению.

Порядок оформления отказа в выпуске товаров определяется решением Комиссии Таможенного союза, который закреплен в Инструкции о порядке оформления отказа в выпуске товаров, утвержденной Решением Комиссии Таможенного союза от 20 мая 2010 г. № 262[10], которой предусмотрены сроки, порядок отказа в выпуске товаров.

В соответствии с п. 1 ст. 62 ТК ТС при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза документ, подтверждающий страну происхождения товаров, предоставляется в случае, если стране происхождения этих товаров на территории Таможенного союза предоставляются тарифные преференции в соответствии с таможенным законодательством и (или) международными договорами государств – членов таможенного союза. В указанном случае документ, подтверждающий страну происхождения товаров, предоставляется таможенному органу одновременно

[9] См.: *Трунина Е. В.* Административные регламенты как правовая форма осуществления таможенными органами государственного контроля // Право и экономика. 2012. № 1. С. 53–59.

[10] URL: http://www.referent.ru/1/156689

с предоставлением таможенной декларации. При этом предоставление тарифных преференций может быть обусловлено необходимостью предоставления сертификата о происхождении товара по определенной форме в соответствии с законодательством и (или) международными договорами государств ТС.

При отсутствии документов, подтверждающих страну происхождения товаров, если их представление является обязательным для предоставления тарифных преференций, в отношении таких товаров подлежат уплате таможенные пошлины по ставкам, применяемым к товарам, происходящим с территории иностранного государства[11], с которым есть взаимные договорные обязательства о предоставлении режима наиболее процветающей нации.

Для целей исчисления таможенных пошлин, налогов применяются ставки, действующие на день регистрации таможенной декларации таможенным органом, если иное не предусмотрено ТК ТС и (или) международными договорами государств ТС. Для целей исчисления ввозных таможенных пошлин применяются ставки, установленные Единым таможенным тарифом Таможенного союза[12], если не предусмотрено иное. Для целей исчисления вывозных таможенных пошлин применяются ставки, установленные законодательством государств – членов Таможенного союза в отношении товаров, включенных в сводный перечень товаров, формируемый Комиссией ТС в соответствии с международными договорами государств – членов Таможенного союза, регулирующими вопросы применения вывозных таможенных пошлин в отношении третьих стран (ст. 74 ТК ТС).

Согласно п. 5 ст. 77 ТК ТС при незаконном перемещении товаров через таможенную границу таможенные пошлины, налоги подлежат уплате:

1) при ввозе товаров на таможенную территорию – в размерах, соответствующих суммам ввозных таможенных пошлин, налогов, которые подлежали бы уплате при помещении таких товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, без учета тарифных преференций и льгот по уплате таможенных пошлин, налогов, исчисленных исходя из ставок таможенных пошлин, налогов и курса валют, устанавливаемого в соответствии с законодательством государства – чле-

[11] См.: Об утверждении Инструкции о действиях должностных лиц таможенных органов, осуществляющих контроль за правильным заявлением страны происхождения товаров и принятие решений о стране происхождения товаров : приказ ФТС России от 29 сентября 2004 г. № 80 (ред. от 13 февраля 2009 г.) ; Об утверждении Инструкции о действиях должностных лиц, осуществляющих классификацию товаров в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности и контроль правильности определения классификационного кода в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности : приказ ФТС РФ от 17 марта 2010 г. № 500 // Таможенный вестник. 2010. № 8.

[12] Рос. газета. 2009. 30 нояб.

на Таможенного союза, таможенным органом которого осуществляется взыскание таможенных пошлин, налогов, и действующих на день пересечения товарами таможенной границы, а если этот день не установлен – на день выявления факта незаконного перемещения товаров через таможенную границу;

2) при вывозе товаров ТС с таможенной территории – в размерах, соответствующих суммам вывозных таможенных пошлин, которые подлежали бы уплате при помещении таких товаров под таможенную процедуру экспорта, без учета тарифных преференций и льгот по уплате таможенных пошлин, налогов, исчисленных исходя из ставок таможенных пошлин и курса валют, устанавливаемого в соответствии с законодательством государства ТС, таможенным органом которого осуществляется взыскание таможенных пошлин, налогов, и действующих на день пересечения товарами таможенной границы, а если этот день не установлен – на день выявления факта незаконного перемещения товаров через таможенную границу.

Ввозные таможенные пошлины, налоги подлежат уплате в размерах, соответствующих суммам ввозных таможенных пошлин, налогов, которые подлежали бы уплате при помещении товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, без учета тарифных преференций и льгот по уплате таможенных пошлин, налогов, исчисленных исходя из ставок таможенных пошлин, налогов, таможенной стоимости[13], их физической характеристики в натуральном выражении (количество, масса, объем или иная характеристика) и курса валют, устанавливаемого в соответствии с законодательством государства – члена Таможенного союза, в которое подлежат уплате таможенные пошлины, налоги, и действующих на день сроков уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов.

Статья 210 ТК ТС определяет условия помещения товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления. Товары помещаются под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления при соблюдении следующих условий: а) уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов, если не установлены тарифные преференции, льготы по уплате таможенных пошлин, налогов; б) соблюдения запретов и ограничений.

Ввозные таможенные пошлины, налоги подлежат уплате в размерах, соответствующих суммам ввозных таможенных пошлин, налогов, которые подлежали бы уплате при помещении товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, без учета тарифных преференций и льгот по уплате таможенных пошлин, налогов, исчисленных на день регистрации таможенным органом таможенной декларации, по-

[13] См.: Решение Комиссии Таможенного союза от 20 сентября 2010 г. № 376 «О порядках декларирования, контроля и корректировки таможенной стоимости товаров» // Таможенный вестник. 2010. № 20–24.

данной для помещения товаров под таможенную процедуру таможенного склада[14].

В настоящее время при определении системы преференций в рамках ТС следует учитывать еще три обстоятельства.

Во-первых, 18 декабря 2011 г. в Москве был принят Договор о Евразийской экономической комиссии[15]. По договору Межгоссовет передал большую часть своих полномочий новому интеграционному органу – Высшему Евразийскому экономическому совету.

Во-вторых, Договором о Евразийской экономической комиссии 2011 г. Комиссия ТС была упразднена. Полномочия, которыми была наделена Комиссия в соответствии с международными договорами, формирующими правовую базу ТС и ЕЭП, а также решениями Межгоссовета, передавались Евразийской экономической комиссии (ЕЭК). 18 декабря 2011 г. Высший Евразийский экономический совет утвердил Регламент работы ЕЭК[16].

В-третьих, 19 мая 2011 г. государства – участники ТС подписали Договор о функционировании Таможенного союза в рамках многосторонней торговой системы[17]. Речь в нем идет об изменениях в таможенном регулировании при вступлении России в ВТО. 19 декабря 2011 г. Высший Евразийский экономический совет принял Решение № 11 «О вступлении в силу Договора о функционировании Таможенного союза в рамках многосторонней торговой системы от 19 мая 2011 года». Договор сильно усложнил правовое регулирование в рамках ТС, включая систему преференций.

Таким образом, тарифные преференции в рамках ТС уменьшают сумму ввозных таможенных пошлин и налогов, подлежащих уплате при помещении товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления.

---

[14] См.: Об утверждении Инструкции по проведению проверки правильности декларирования таможенной стоимости товаров, ввозимых (ввезенных) на таможенную территорию Таможенного союза, и Регламента действий должностных лиц таможенных органов при контроле и корректировке таможенной стоимости товаров : приказ ФТС России от 14 февраля 2011 г. № 272. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[15] URL: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=121990

[16] URL: http://alta.ru/show_orders.php?action=view&filename=11sm0001

[17] URL: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=116602

BAN ON USING PREFERENCES IN POLISH BANKING LAW

ЗАПРЕТ НА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ПРЕФЕРЕНЦИЙ В ПОЛЬСКОМ БАНКОВСКОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ

Z. Ofiarski
Dr hab., Prof. zw
Szczecin University, Poland

The Polish Banking Law introduced an absolute ban on using preferences with regard to contracts concluded by banks with persons related to a given bank in a certain manner (e.g. bank employees, members of the bank's bodies). Even though this ban refers to any contracts, the legislator directly specifies several types of contracts, i.e. contracts for bank credits, cash loans, bank guarantees and sureties. The absolute nature of this ban consists in the fact that it cannot be repealed or limited by way of a contract or other legal act.

Польское банковское законодательство устанавило абсолютный запрет на использование преференций при заключении договоров между банками и лицами, имеющими то или иное отношение к этим банкам (например, банковскими сотрудниками или лицами в руководстве банка). Данный запрет распространяется на любые договоры, однако особенно подробно поясняется специфика нескольких видов договоров, таких как договоры на получение банковских кредитов, договоры на получение ссуды, договоры о предоставлении банковской гарантии и договоры поручительства. Абсолютный характер данного запрета состоит в том, что он не может быть аннулирован или ограничен договором или другим правовым актом.

1. Evolution of preference ban

The ban on using preference by banks was introduced in Poland for the first time in 1992, i.e. within the effective term of the Act dated 31 January 1989 – Banking Law[1]. For this purpose, as of 04 April 1992, an amendment to this Act was conducted by adding a new provision of article 97[1] introducing an absolute ban on using preferences by banks[2]. In its objective scope, this ban concerned the employees, stockholders (shareholders) and members of bank bodies, while in the subjective scope it referred to interest rates of savings deposits, deposits and funds on fixed term deposit accounts and credits. From that moment, in contracts concluded with the abovementioned persons, the bank could not use interest rates strikingly more favorable than those commonly used. The compliance by banks with this ban was subject to

[1] Consolidated text Journal of Laws of 1992 r. no. 72, item 359 with amendments.

[2] Act dated 14 February 1992 changing the Act – Banking Law and some other acts (Journal of Laws no. 20, item 78).

© Ofiarski Z., 2012

bank supervision which, when it observed its breach, could use supervisory measures towards the bank, e.g. reduce the scope of the bank's activity consisting in a ban on concluding new contracts by the bank.

The provision referred to above raised specific interpretation doubts in banking practice because it contained an ambiguous phrase "strikingly more favorable than those commonly used by this bank". In particular, it was difficult to determine how much more favorable the interest rates should be than those commonly used by that bank so that the bank could be charged with using preferences e.g. with regard to its employees, as compared to the bank's external customers. This doubt was removed with the amendment to this provision dated 10 July 1992[3], eliminating the term "strikingly" from its content. This meant that each interest rate which was more favorable, e.g. of a credit or a savings deposit, used by the bank with regard to its employee, stockholder (shareholder) or a member of this bank's body was forbidden if it was more attractive than the interest rate used by this bank with regard to other persons (the bank's external customers).

As a result of another amendments of the analyzed provision made as of 10 August 1996, the discussed ban on using preferences by banks was in the subjective scope substantially extended[4]. The ban on using preferences covered any contracts concluded by banks with their employees, stockholders, shareholders and members of this bank's bodies, e.g. making available safe-deposit boxes, making cash settlements. In addition, the ban covered not only the more favorable interest rates, but also the more favorable commission rates bank activities and services.

On the one hand, the introduction of the concerned ban on using preferences limited the freedom of concluding contracts by banks. On the other hand, the primary objective was to prevent situations in which specific persons directly connected with the bank would achieve benefit[5] in the form of lower costs related to taking credits or loans or a benefit in the form of a higher interest rate of funds collected in bank accounts[6]. On the other hand, over this period, the bank could use some preferences towards various groups of external customers, e.g. due to their age (retired persons) or performed work (specified professional groups). The casuistic structure of the discussed provision of the banking law and the purpose of the introduced ban on using preferences could not lead to its broad interpretation. The legislator intention in that period was not creating restrictions with regard to all bank customers, but only eliminating specific preferences for entities related with the bank[7].

[3] Act dated 22 May 1992 on changing the Act – Banking Law and the Act on the National Bank of Poland (Journal of Laws no.49, item 221).

[4] Act dated 14 June 1996 on merging and grouping certain banks in the form of a joint stock company (Journal of Laws no.90, item 406 with amendments).

[5] *A. Jończyk*, Zakaz uprzywilejowania w prawie bankowym, "Przegląd Podatkowy" 1999, no. 1, p. 31.

[6] Letter of the National Bank of Poland of 21 April 1997, NB/ZIP/105/97, "Glosa" 1997, no. 11, p. 25.

[7] Letter of the National Bank of Poland of 30 May 1994, NB/ZIP/472/94, "Glosa" 1995, no. 1, p. 30.

2. Ban on preferences in currently valid banking law

Regulations regarding the ban on using preferences by banks were substantially extended in the Act dated 29 August 1997 – Banking Law[8]. A general ban on using "more favorable terms" by banks was formulated and then attempts to detail it by specifying possible forms of these more favorable terms in this respect were undertaken[9]. However, this specification is not exhaustive and does not create a confined catalog, which opens various interpretation possibilities regarding this statutory structure. The phrase "in particular" used in the content of article 79 of the Act – Banking Law decides about the open nature of the catalog of forbidden forms of preferences. This means that the Act mentions only the most typical forbidden bank preferences, i.e. more favorable interest rates.

The clearly formulated ban on using preferences i.e. conditions more favorable than those commonly valid, refers to a given category of entities which were fully listed in the statutory provision. On the other hand, the method of an exhaustive calculation of the types of banking activities as part of which the bank cannot use preferences, was not used. It can, therefore, be concluded that the subjective boundaries of this ban were not precisely designated in the Act. On the other hand, the objective boundaries of the concerned ban were defined in a manner which should not raise doubts.

However, what is significant is the fact that the Act does not define, except for one example, how the phrase "conditions more favorable" should be understood (the Act only indicates, e.g. that more favorable conditions would consist in using more favorable interest rates than those used by the bank for a given type of contract). It seems that more favorable conditions also include, among others, lower requirements concerning the form of security, debt repayment or lower commissions for the bank or softer procedures for examining creditworthiness. The bank cannot use more favorable conditions in particular when giving credits, cash loans, bank guarantees, sureties and when running bank accounts. The ban on using preferences by banks formulated in this way refers to the most typical banking activities but does not mean that, with regard to activities other than those mentioned above, the bank could use any preferences in contracts concluded with persons related to the bank.

The objective boundaries of the ban on using more favorable conditions were determined in banking law by an exhaustive specification of the following entities:

a) dominant or dependent on the bank,
b) operating in the same holding as the bank,
c) dependent and affiliated with the bank,
d) stockholders or members of the bank,

[8] Consolidated text Journal of Laws of 2002 no. 72, item 665 with amendments, hereinafter referred to as the Banking Law.

[9] *P. Babiarz*, Korzystniejsze warunki w umowach z klientami powiązanymi z bankiem, "Monitor Prawniczy" 2001, no. 11, p. 614.

e) persons employed in the bank, members of the bank's Board of Directors and Supervisory Board,

f) persons employed in a dominant entity towards the bank, members of the Board of Directors and Supervisory Board of the dominant entity towards the bank,

g) related in a capital or organizational manner (with: a stockholder and member of a co-operative bank, member of the Board of Directors, the Supervisory Board or with a person holding a managerial position in the bank).

The determination of the legal status of the abovementioned entities is often possible only after a detailed analysis of the regulations of not only the banking law but also other acts, e.g. the Act dated 15 September 2000 – Code of Commercial Companies[10], the Act dated 07 December 2000 on the functioning of cooperative banks, their associations and associating banks[11], the Act dated 29 July 2005 on public offer and terms for introducing financial instruments to the organized trading system and on public companies[12], the Act dated 16 September 1982 – Co-operative Law[13], the Act dated 26 June 1974 – Labor Code[14] and the Act dated 29 September 1994 on accounting[15].

On the basis of the provisions of the Banking Law and the Act on public offer, one can define the status of the dominant entity towards the bank, which is an entity:

– holding directly or indirectly through other entities the majority of votes in the bank's bodies, also on the basis of agreements with other persons, or

– authorized to appoint or dismiss the majority of members of the bank's executive or supervisory bodies, or

– whose more than half of members of the Board of Directors is at the same time members of the Board of Directors, proxies or persons fulfilling managerial functions in the bank or in another entity which is in a relation dependence with the bank, or

– which, in the evaluation of the Financial Supervisory Authority, may otherwise exert a substantial impact on the bank.

According to the regulations of the Banking Law, a subsidiary is an entity in relation to which another entity is a dominant entity, while all entities dependent on that entity are also considered subsidiaries from the primary dominant entity.

A holding is a group of entities as defined by the regulations of the Banking Law. Several types of holdings may be distinguished: financial (the dominant entity in this holding is a financial institution and banks, credit in-

[10] Journal of Laws no. 94, item 1037 with amendments, hereinafter: k.s.h.

[11] Journal of Laws no. 119, item 1252 with amendments.

[12] Consolidated text Journal of Laws of 2009 no. 185, item 1439 with amendments.

[13] Consolidated text Journal of Laws of 2003 no. 188, item 1848 with amendments.

[14] Consolidated text Journal of Laws of 1998 no. 21, item 94 with amendments.

[15] Consolidated text Journal of Laws z 2009 no. 152, item 1223 with amendments.

16. Заказ 732

stitutions or financial institutions prevail in it); mixed (the dominant entity is not a bank, a credit institution or a financial institution); foreign bank (the dominant entity is a foreign bank or a credit institution and at least one subsidiary is a domestic bank, a foreign bank, a credit institution or a financial institution); domestic bank (the dominant entity is a domestic bank or it includes: a domestic bank and entities closely related with it); hybrid (the dominant entity is a financial institution and it includes mostly entities which are not domestic banks, foreign banks, credit institutions or financial institutions and at least one subsidiary is a domestic bank).

According to the regulations of the Act on accounting, a subsidiary of the bank is an entity being a commercial company or an entity created and operating in accordance with the regulations of a foreign commercial code, controlled by the dominant entity which, in this case, is the bank. The notion "entity affiliated" with the bank is an entity being a commercial company or an entity created and operating in accordance with the regulations of a foreign commercial code, on which a significant impact is exerted by an investor (the bank) (i.e. the ability to influence the financial and operational policy of another entity other than control).

On the grounds of the regulations of the Code of Commercial Companies, a shareholder is an entity authorized to exercise rights from correctly purchased shares[16]. The ban on using preferences by the bank towards its stockholders is absolute in the meaning that it is not dependent on the number or value of stocks owned by a given stockholder. Thus, having even only one bank stock makes a given entity covered by the discussed ban on preferences.

As defined by the regulations of the co-operative law, a member of a co-operative may be any natural person with full legal capacity, which corresponds to the requirements specified in the statute, unless the Act states otherwise. The statute may define cases in which the membership of persons with limited legal capacity or without this capacity is acceptable. The members of a co-operative may also be legal persons, unless the statute states otherwise. The condition for a member to join is submitting a written declaration under pain of invalidity. The declaration signed by the person joining the co-operative should include their first name and surname and the place of residence. If the joining party is a legal person – its name and registered office, the number of declared shares, data concerning contributions if the statute envisages submitting them and other data provided for in the statute.

Membership in a co-operative is not created because of acquiring a part of its capital. The condition for member to join the co-operative is submitting a declaration its adoption by a competent body of the co-operative. Only after obtaining a member status, the member is obliged to submit the registration fee and payments for the contribution[17]. The ban on using preferences by

[16] *M. Michalski*, Pojęcie "dokumenty akcji" a pojęcie "akcji" w Kodeksie spółek handlowych, "Przegląd Prawa Handlowego" 2001, no. 8, p. 3.

[17] *P. Zakrzewski,* Z zagadnień konstrukcji prawnej spółdzielni, "Rejent" 2004, no. 9, p. 121.

a co-operative bank towards its members is not dependent on the number or value of shares held by them. Thus, having even only one share of a co-operative bank, makes a given entity covered by the discussed ban on preferences.

The discussed ban on using preferences by banks applies to all employees of banks and entities dominant towards banks, regardless of the manner of initiating the work relationship. According to the regulations of the Labor Code, an employee is a person employed on the basis of an employment contract, appointment, selection, nomination or a co-operative employment contract. The working time resulting from the initiated work relationship, namely whether a given employee works in full-time or part-time, is not significant.

The term "member of a body" of the bank or a dominant entity towards the bank, in the context of the ban on using preferences, should apply solely to the members of the Board of Directors and the Supervisory Board, and the function performed by a given person in such body is not important, e.g. President or Vice President of the Board of Directors or Chairman or deputy Chairman of the Supervisory Board.

As defined by the regulations of the Banking Law, entities related in a capital-[18] or organizational manner are at least two entities, one of which has direct or indirect impact on the remaining ones or which are constitute risk to the bank owing to the fact that the financial problems of one of them, in particular difficulties with acquiring sources of financing or the repayment of obligations, may have impact on the deterioration of the ability to acquire sources of financing or repay the obligations by any of the remaining entities[19]. The regulations of the Banking Law do not mention entities related personally or through family ties with people managing the bank or employed in the bank (kinship, relationship or a specified marital status or the so-called informal relationship).

The legal character of article 79, passage 1 of the Banking Law, as an exception from the principle of free contracting and the casuistic manner of the regulation in question, does not give the possibility of a broad interpretation with regard to persons related with family ties, e.g. with the bank's stockholders or the members of a co-operative bank. However, a conclusion that the lack of any clear ban means the legislator's permission to conclude more favorable contracts with entities not covered by this ban cannot be drawn from the concerned provision. The provision refers to conditions "used by the bank for a given type of contract". These conditions should be used with regard to all entities within the monetary-credit policy adopted by the bank. Any breach of these principles may be considered as breach of law. In addition, the activity of this type may be qualified as activity to the detriment of the bank

[18] *M. Michalski*, Powiązania kapitałowe a problematyka koncentracji bankowych spółek akcyjnych, "Glosa" 2003, no. 10, p. 12.

[19] *P. Babiarz,* Limity koncentracji w odniesieniu do podmiotów powiązanych, "Monitor Prawniczy" 2000, no. 3 (insert Biuletyn Bankowy p. 1–5).

or breach of the principles of good banking practice referred to in article 136, passage 1, item 3 of the Banking Law[20].

The Banking Law imposes on the bank an absolute obligation to determine, in the form of regulations, the conditions for granting credits, cash loans, bank guarantees and sureties to the abovementioned entities related to the bank and the obligation to run a separate record of such credits, cash loans, bank guarantees, sureties and bank accounts. Access to these records allows the banking supervision authority to identify contracts concluded with the abovementioned entities and examine elements in their content in the context of the ban on using preferences.

3. Procedures supporting ban on preferences

The disciplines introduced in article 79a of the Banking Law is a unique superstructure with regard to universal procedures determining granting credits, cash loans, guarantees or sureties by the bank and particular limitations concerning the ban on using preferences towards persons related with the bank. This means that the disciplines defined in this provision do not release the bank from the obligation e.g. to accept and record credit applications or examine the applicant's creditworthiness. The bank is obliged to establish a clear, stable and rigorous procedure defining performance specific banking activities with persons managing this bank's activity or having at least a significant impact on its activity. These disciplines are of a public-legal manner[21] and the bank may not exclude them or limit them by using internal regulations.

The legislator determines the subjective boundaries of this procedure fully specifying four categories of banking activities, namely: granting credits, cash loans, bank guarantees or sureties. The objective frames of this procedure were also precisely determined by the legislator. It should be used if any of the abovementioned activities is performed by the bank with a member of the bank's Board of Directors or the Supervisory Board or a person holding a managerial position in the bank i.e. with a person employed in the bank and directly subordinate to a member of the Board of Directors, Head of a Department or its deputy or the Chief Accountant.

The legislator's precise determination of objective and subjective boundaries of this procedure means that any attempts aiming at covering other bank activities or persons which were not mentioned in this provision of the act with this procedure should be considered unacceptable. For these reasons, it is not possible to cover with such particular procedure e.g. the purchase and sales of foreign currencies, even when a given activity is performed by the bank with the abovementioned entities. The discussed procedure cannot

[20] Letter of the National Bank of Poland dated 08 March 1998, DP ZRP 20–1–79/98 "Glosa" 1998, no. 11, p. 25.

[21] *R. Tollik,* Stosowanie przez banki przepisów ustawy Prawo bankowe do kredytów konsumenckich "Prawo Bankowe" 2002, no. 9, p. 50.

cover other entities e.g. heads of departments, legal advisors, unless they are directly subordinate to a member of the bank's Board of Directors.

The conditions of granting such credits, cash loans, bank guarantees and sureties should be determined by the bank's Supervisory Board in the form of separate regulations. By preparing such regulations, the Supervisory Board, may make granting the consent to conclude these contracts dependent on itself or the bank's Board of Directors[22].

The Banking Law determines a relatively low level of the value of credits, cash loans, bank guarantees or sureties the exceeding of which makes the discussed particular procedure necessary to be used towards the abovementioned persons. In this way, the desired result was reached, namely most of those activities performed by the bank with members of the bank's bodies has been covered by the particular procedure of control. Such persons are directly involved in the process of managing the bank, namely their debt in the bank managed by them should be transparent.

Granting a credit, cash loan, bank guarantee or surety to a member of the bank's Board of Directors or the Supervisory Board amounting to a total obligation value exceeding 10 000 EUR, calculated in Polish złoty according to the average exchange rate announced by the National Bank of Poland (NBP), requires the approval expressed in a resolution of the Board of Directors and a resolution of the Supervisory Board. Thus, the abovementioned requirement does not include persons holding managerial positions in the bank[23]. The phrase "amounting to a total obligation value" means that the discussed procedure should be used both when the amount of 10 000 EUR has been exceeded on the basis of one contract and when it has been exceeded on the basis of several contracts concluded by the bank with a given person[24].

The abovementioned resolutions are adopted without the participation of the concerned person, in a secret voting, by the majority of at least 2/3 of votes in the presence of at least half of the body's composition. The quoted provision uses the term "resolutions". Therefore, these should be two separate resolutions adopted by two bank bodies i.e. by the bank's council and by the bank's Board of Directors. Therefore, it is not possible to adopt a joint resolution of the bank's Board of Directors and the Supervisory Board on a joint meeting of these bodies.

Specific disciplines (a separate regulations, resolutions of the bank's bodies) are also used in the case of granting a credit, cash loan, bank guarantee or surety to an entity related in terms of capital and organization with a member of the Board of Directors or the Supervisory Board or a person holding a managerial position in the bank. In this way, the possibilities of circumventing this particular procedure by placing another person instead of

[22] *W. Gonet*, Uwagi o czynnościach prawnych pomiędzy bankiem a członkami jego organów "Rejent" 2006, no. 10, p. 53.

[23] *W. Gonet*, Czynności prawne pomiędzy bankiem a członkami jego organów "Prawo Bankowe" 2005, no. 9, p. 103.

[24] *W. Gonet,* Złożoność regulacji zawierania umów między bankiem a członkami jego organów "Przegląd Legislacyjny" 2005, no. 5 – 6, p. 39.

a person directly involved with managing the bank were limited[25]. It should be emphasized that what especially matters here are relations not with the bank as a legal person but with persons managing the bank's activity[26].

Using the procedures presented above is obligatory to the bank only when the subjective and objective criteria are met and, in some cases, also the quota criteria defined directly in the Act. This means that the need to use all disciplines regulated in article 79a of the Banking Law does not apply to all cases, e.g. when amount of benefit on the part of the bank is lower than the limit determined in the Act.

In addition, a global limitation of the bank's liability amounts resulting from contracts concluded with persons managing the bank's activity has been introduced. The sum of such credits, cash loans, bank guarantees and sureties – covered by the discussed particular procedure – cannot exceed 10 % of the amount of basic funds in the bank in the form of a joint stock company and a domestic bank, and 25 % of the amount of basic funds in a co-operative bank.

The bank's basic funds are a part of its own funds and include:

1) the bank's basic funds, which constitute:

a) in a domestic bank – statutory fund, supplementary fund and reserve fund,

b) in the bank in the form of a joint stock company – paid and registered initial capital and supplementary capital and reserve capitals, excluding any liabilities on account of privileged stocks,

c) in a co-operative bank – paid share fund and current reserves and reserve fund,

d) in the branch of a foreign bank – funds specified in the branch's regulations,

2) additional items of basic funds, which constitute:

a) general risk fund for unidentified banking activity risk,

b) undistributed profit from previous years,

c) profit in the course of approval and net profit of the current reporting period, decreased by any expected burdens and dividends, in amounts not greater than the amounts of profit verified by chartered auditors,

d) other items of the bank's balance sheet, defined by the Financial Supervisory Authority,

3) items reducing basic funds, which constitute:

a) own stocks owned the bank, appraised according to the balance sheet value, decreased by deductions caused by permanent impairment,

b) intangible and legal assets appraised according to the balance sheet value,

c) loss from previous years,

[25] *B. Smykla*, Zakres podmiotowy stosowania normy koncentracji kredytowej uregulowanej w ustawie Prawo bankowe (wybrane zagadnienia) "Prawo Bankowe" 2000, no. 1, p. 76.

[26] *B. Smykla*, Limity zaangażowania kredytowego w ustawie Prawo bankowe "Radca Prawny" 2003, no. 3, p. 48.

d) loss in the course of approval,
e) net loss of the current period,
f) other deductions of basic funds, defined by the Financial Supervisory Authority.

The adoption of the abovementioned limit of commitment with regard to co-operative banks is associated with the fact that in the concentration of funds and capitals is definitely lower co-operative banks as compared to other banks.

The Banking Law does not contain regulations regarding the validity or invalidity of contracts concluded with breach of the procedures discussed above, i.e. with breach of the regulations or without required resolutions of the Board of Directors and the Supervisory Board. Article 17 of the Code of Commercial Companies should be used for contracts concluded with the members of the Board of Directors or the Supervisory Board when the total amount of obligations exceeds 10 000 EUR, without consent expressed in a resolution of the Supervisory Board. The article states that when the Act requires a resolution of partners or of the general meeting or of the Supervisory Board for a legal act performed by the company, the legal act performed without the required resolution is invalid[27]. The abovementioned principle does not include, however, other entities referred to in article 79a of the Banking Law, e.g. the Chief Accountant or Head of bank branch. Credit, loan, guarantee etc. contracts concluded by the bank with a member of the Board of Directors, the Supervisory Board (at amounts of total obligations smaller than 10 000 EUR), with a person holding a managerial position (without the limit of obligations) with breach of the regulations are valid legal acts. Such a conclusion results from a subsidiary, similar analysis of the provision of article 17 § 3 of the Code of Commercial Companies[28].

A significant solution, supporting the observance of the concerned procedures concluding specific contracts with persons having impact on the bank's activity, is the obligation to notify the Financial Supervisory Authority of such events resting the bank. According to Article 79b of the Banking Law, the content of the notice is the event concerning the granting of a credit, cash loan, bank guarantee or surety to a member of the bank's Board of Directors or the Supervisory Board, a person holding a managerial position in the bank, the bank's stockholder and a member of a co-operative bank and an entity related with it by capital or organizational manner. As compared to previous subjective categories covered by the discussed procedures, a new objective category arises i.e. the bank's stockholder and a member of a co-operative bank.

The obligation to notify the Financial Supervisory Authority rests with the bank and, to be precise the bank's Board of Directors, when a credit, cash

[27] *W. Gonet*, Czynności prawne pomiędzy bankiem a członkami jego organów "Prawo Bankowe" 2005, no. 9, p. 103.

[28] *W. Gonet*, Uwagi o czynnościach prawnych pomiędzy bankiem a członkami jego organów "Rejent" 2006, no. 10, p. 53.

loan, bank guarantee or surety is granted to the abovementioned persons but only when the obligation value exceeds the equivalent of 30 000 EUR in a single case, i.e. the bank's obligation towards one of such persons, and not the obligation resulting from a single contract. A different interpretation of this provision could lead to circumventing the notification obligation, by means of concluding many contracts with the same entity, and the bank's obligation from each contract would not exceed the equivalent of 30 000 EUR. The ambiguity of the phrase "in a single case" may also be interpreted in a different manner, i.e. it may mean each separate contract (credit, cash loan, bank guarantee and surety). In such a situation, it may be assumed that in the case of granting a credit amounting to the equivalent of 29 000 EUR and a loan amounting to the equivalent of 27 000 EUR to the same person (e.g. head of a bank branch), the bank would have no obligation to notify the Financial Supervisory Authority of these events. The latter of the presented interpretations is less likely because it would not be consistent with the assumptions and objectives of the procedure of notifying the Financial Supervisory Authority by the bank. Its objective is to enable the supervision authority to verify later – in the course of controlling and supervisory actions – whether the bank complies with the conditions for granting credits, cash loans, guarantees and sureties to persons having impact on managing the bank.

The scope of this notification obligation excludes the case when the bank's stockholder (taking a credit, cash loan, bank guarantee or surety in the bank, regardless of the amount of the benefit) has only stocks admitted for trading in the regulated market in the quantity authorizing to exercise no more than 5 % of votes at a general meeting.

According to the provisions of article 14 and 15 of the Act dated 29 July 2005 on trading financial instruments[29], a regulated market is a constant system of trading in financial instruments approved for this trading, ensuring common and equal access to market information to investors at the same time matching the offers of purchase and sale of financial instruments and the same conditions for purchasing and selling these instruments, organized and subject to the supervision of a competent authority on terms provided in the regulations of this Act, and recognized by a EU member state as meeting these terms and designated to the European Commission as a regulated market. A foreign regulated market is a regulated market operating on the territory of another member state of the EU. The regulated market on the territory of the Republic of Poland includes the stock exchange market and the off-exchange market.

The introduction of the exception concerning such a stockholder in article 79b, passage 2 of the Banking Law is justified by the fact that its identification by the bank would prove impossible in practice. It should be emphasized that, in accordance with article 25 of the Banking Law, no sooner than when

[29] Consolidated text Journal of Laws of 2010 r. no. 211, item 1384 with amendments.

a given entity intends, directly or indirectly, to purchase or acquire stocks or the rights from stocks of a domestic bank in a number ensuring that respectively 10 %, 20 %, 33 % or 50 % of the general number of votes at a general meeting or share in the initial capital is achieved or exceeded, it is each time obliged to notify the Financial Supervisory Authority of the intention to purchase or acquire them. Identifying a stockholder having a smaller stock package would thus prove impossible.

On the basis of article 79c of the Banking Law, the elements of the discussed procedure, concerning the members of the Board of Directors or the Supervisory Board or persons holding managerial positions in the bank, were extended also to other off-balance sheet liabilities other than bank guarantees and sureties, granted to such entities and at the order of these entities. In this way, various interpretation doubts which may appear in practice were removed.

4. Acceptability of preferences on the basis of separate acts

Separate acts approve the possibility to use specific preferences. First of all, they relate to the procedure of granting certain credits. The party taking a given credit repays it with interest calculated according to the interest rate lower than the market one. Such credit is cheaper for the borrower. The difference in the credit interest rate is refunded to the bank in the form of subsidies paid from the state budget. The subsidies from state budget funds are used for interest rates of bank credits for agricultural purposes and the purchase and storage of marine fish stock[30]. The amount of such subsidies is determined every year by the Budget Act. The subsidies to credit interest rates are a subsidy from the state budget, addressed to domestic companies, which is exempted from income tax[31].

It is also possible to use the subsidies to interest rates of credits granted by banks for removing the effects of floods, landslides and hurricanes[32], to the owners or administrators of residential buildings, housing premises and technical infrastructure objects accompanying residential buildings. The purpose of such credits is to finance the costs of repairs or purchase of premises or buildings with similar conditions as those destroyed by natural disasters.

Preferences in the form of subsidies to interest rates of credits granted to satisfy own residential needs of the borrower were also introduced[33]. These

[30] Act dated 05 January 1995 on subsidies to interest rates of certain bank credits (Journal of Laws no.13, item 60 with amendments).

[31] Judgment of the Supreme Administrative Court (NSA) dated 17 October 2001, I SA/Lu 125/01, OPP 2002, z. 3, item 31.

[32] Act dated 08 July 1999 on subsidies to interest rates of bank credits granted for removing the effects of floods (Journal of Laws no.62, item 690 with amendments).

[33] Act dated 08 September 2006 on financial support for families and other persons when buying their own apartments (consolidated text Journal of Laws of 2012 item 90).

are credits for the purchase of residential premises, construction and purchase of detached houses or submitting a building contribution to a housing co-operative. The subsidies may be used if the preferential credit was granted on the basis of a contract concluded with a institution authorized by law to grant credits by:

– both spouses,

– a person bringing up at least one minor child or a child regardless of its age on their own, for which an attendance allowance is collected or a child up to 25 years of age during education,

– a person not in a marriage, other than those mentioned above.

There are also preferences with regard to repaying credits and loans granted to students from a special Student Credit and Loan Fund[34], at the disposal of Bank Gospodarstwa Krajowego. The preferences consist in the fact that student loans or credits may be partly or wholly written off, especially when the borrower:

– is in a difficult life situation,

– has permanently lost the ability to repay obligations,

– has good graduation results (20 % of the debt amount is written off if the borrower graduated in the group of the 5 % the best university graduates or postgraduate study graduates in a given academic year), – died.

In addition, a partial or complete write-off of the loan or credit may occur if there are no legal possibilities to seek claims.

There are also preferences in the form of write-offs and special subsidies to the repayment of technology credits (the so-called technology bonuses)[35]. A technology credit and a technology bonus are granted by the crediting bank to micro-, small- or medium entrepreneurs who have creditworthiness. The main purpose of this procedure is to finance technology investments, i.e. investment consisting in:

– purchasing of new technology, implementing it and starting, on its basis, the manufacturing of new or significantly improved goods, processes or services or

– implementing own new technology and starting, on its basis, the manufacturing of new or significantly improved goods, processes or services.

Technology credits substantially support the implementation of innovative investments[36]. In the period 2007–2013, 410 000 000 EUR was allocated for technology bonuses, of which 348 000 000 EUR comes from the European Regional Development Fund and 62 000 000 EUR is financial support from the state budget. In connection with crediting these investments, especially the formation of new production lines, new jobs are created (approx. 4 000 jobs). The competitiveness of small and medium enterprises is also increased.

[34] Act dated 17 July 1998 on student loans and credits (Journal of Laws no.108, item 685 with amendments).

[35] Act dated 30 May 2008 on some forms of supporting innovative activity (Journal of Laws no.116, item 730 with amendments).

[36] *D. Głuszczuk*, Kredyt technologiczny jako źródło finansowania innowacji "Przegląd Prawa Publicznego 2010, no. 7–8, p. 113–120.

Granting technology credits in particular contributes to the development of regions developed in a poorer way because the amount of the technology bonus granted by Bank Gospodarstwa Krajowego depends on the maximum public aid intensity for a given region.

5. Conclusion

The Polish Banking Law was an absolute ban on using preferences with regard to contracts concluded by banks with persons related to a given bank in a certain manner (e.g. bank employees, members of the bank's bodies). Even though this ban refers to any contracts, the legislator directly specifies several types of contracts, i.e. contracts for bank credits, cash loans, bank guarantees and sureties. The absolute nature of this ban consists in the fact that it cannot be repealed or limited by way of a contract or other legal act. In this manner, the legislator seeks to apply the principle of equal treatment for all bank customers in banking practice, regardless of whether they remain in specified relations with the bank or they are fully external customers (not related with the bank in any manner).

The introduction of this ban was gradual, and its final formulation was performed as of Poland's accession to the European Union i.e. as of 01 May 2004. The ban on using preferences by banks, especially with regard to persons related with the bank or having impact on managing the bank, exerts a favorable impact on the bank's activity. First of all, on maintaining the specified statutory standard of "careful, stable and safe management of the bank". In this manner, protecting the public good in a narrow and broad perspective is possible, i.e. maintaining stability and financial security of particular banks and the entire banking system.

Separate acts have introduced exceptions to the ban on using preferences. However, they have a special character. They concentrate on only two banking activities, namely granting credits and cash loans by banks. They are not related with persons having impact on managing the bank but with entities being the so-called external customers of the banks. Their application meets the conditions of acceptable public aid for entrepreneurs or is associated with events of extraordinary nature (natural disasters or other fortuitous events) or aims at granting state's specific aid for natural persons being in a difficult life situation. Preferences used in this respect most often have the form of an interest rate lower than the market interest rate or write-off of a part of debt on account of a granted credit or cash loan. In any case, the bank's lost benefits are refunded by applying special subsidies from public financial resources whose activation is possible only after all formal requirements are fulfilled, both on the part of the bank granting the credit or cash loan and the borrower.

Summary

The Polish Banking Law was an absolute ban on using preferences with regard to contracts concluded by banks with persons related to a given bank

in a certain manner. Even though this ban refers to any contracts, the legislator directly specifies several types of contracts, i.e. contracts for bank credits, cash loans, bank guarantees and sureties. The absolute nature of this ban consists in the fact that it cannot be repealed or limited by way of a contract or other legal act. In this manner, the legislator seeks to apply the principle of equal treatment for all bank customers in banking practice, regardless of whether they remain in specified relations with the bank or they are fully external customers.

PREFERENCES IN POLISH FOREIGN EXCHANGE LAW
ПРЕФЕРЕНЦИИ В ВАЛЮТНОМ ПРАВЕ ПОЛЬШИ

A. Gorgol
Dr hab., Associate Professor
Marie-Curie University in Lublin
Zamość University of Management and Administration in Poland

The article concerns the issue of preferences in Polish foreign exchange law. The author qualifies foreign exchange preferences into the doctrinal category of foreign exchange reliefs. They constitute solutions typical of regulative law unknown to the law of imposts. The essence of foreign exchange reliefs is connected with the regulative and restrictive function of foreign exchange law. Foreign exchange permits are used to motivate foreign exchange entities to conduct which is desirable in terms of realization of the public interest, in particular in the monetary segment of the financial market.
In the article conditions and implications of the application of foreign exchange permits are discussed. Also, the forms of their occurrence and the procedure of application are characterized. This allows for a determination of features which differentiate individual and specific foreign exchange permits between abstractive foreign exchange preferences. Features differentiating administrative decisions and proceedings in the matter of individual foreign exchange permits between model solutions for an administrative decision and the procedure of its issuance are also presented.

Данная статья посвящена вопросу преференций в валютном праве Польши. Автор рассматривает преференции в валютном праве в рамках доктринальной категории валютных льгот. Они представляют собой решения, типичные для регулятивного права, но выходящие за рамки налогового законодательства. В сущности, валютные льготы связаны с регулятивной и рестриктивной функциями валютного права. Валютные разрешения используют для того, чтобы мотивировать участников валютного рынка к действиям, реализующим общественные интересы, в частности, в рамках денежного сегмента финансового рынка.
В статье обсуждаются условия и импликации применения валютных разрешений. Кроме того, приводится характеристика их форм и процедуры применения. Это позволяет определить черты, дифференцирующие индивидуальные и частные валютные разрешения и абстрактные валютные преференции. Также приводятся особенности, разграничивающие административные решения и процедуры, применимые в отношении валютных разрешений, между модельными административными решениями и процедурой выпуска.

© Gorgol A., 2012

1. Opening Remarks

Foreign exchange law is regarded to be a part of financial law[1]; however, it is characteristic of specific regulations extending over the scope of regulating public finances. Similarly to banking law, it constitutes a complex and comprehensive regulation, specified by a substantial criterion referring to the concept of normative foreign exchange values and different forms of foreign exchange transactions. Among the regulations of foreign exchange law one can distinguish legal rules typical of other parts of financial law, and in particular those referring to banking activities, tasks and competences of the central bank, and also rules typical of other branches of law, first and foremost public economic law (foreign exchange office activities), procedural administrative law (decisions concerning individual foreign exchange permits and foreign exchange control), material administrative law (peremptory forms of the functioning of the public administration, tasks and competences of the customs and border administration), civil law (the effectiveness of legal activities concerning foreign exchange transactions)[2].

Like other regulations of financial law, the Foreign Exchange Act provides only sanctioned norms, whose breach is a prerequisite of the application of penal repressions defined in the Penal-Fiscal Code[3]. The sanctions are subsequent events with regard to foreign exchange crimes and offences, which in a normative respect are a part of a larger group of fiscal crimes and offences[4]. In the field of penal repression, there is identification of the essence of foreign exchange obligation and tax sanctions by defining them as instruments of fiscal law. However, within the sphere of sanctioned norms, a different approach has been applied, the purpose of which is to unequivocally separate foreign exchange law from fiscal law[5], which regulates public imposts[6]. Within the system of public finances, law of imposts is linked to the income side of the budget. In this case, the realization of the fiscal function of public

[1] *W. Wójtowicz,* Pojęcie i charakter prawa finansowego w: Zarys finansów publicznych i prawa finansowego, pod red. W. Wójtowicz, 6.wydanie, Warszawa 2011, p. 23; *E. Ruśkowski*, System dewizowy w: Finanse publiczne i prawo finansowe, Warszawa 2003, p. 208.

[2] *W. Wójtowicz*, Charakter prawa dewizowego i jego miejsce w systemie prawnym w: W. Wójtowicz, A. Gorgol, Prawo dewizowe, Warszawa 2003, p. 17; *J. J. Skoczylas*, Prawo dewizowe. Komentarz, Warszawa 2000, p. 21–34.

[3] Penal-Fiscal Code of 10 September 2009, Journal of Laws from 2007, No 111, item 765, with further amendments.

[4] Fiscal crimes and offences against foreign exchange transactions are regulated in art. 97–106 of the Penal-Fiscal Code.

[5] The view of a separation of fiscal law and foreign exchange law has a long tradition. See: *W. Flad, G. Berghold, H. Fabricius*, Das neue Devisenrecht, Berlin 1939, p. 216; H. Hartenstein, Devisennotrecht, Berlin 1935, p. 324.

[6] Public imposts are a constitutional notion. See: art. 217 of the Constitution of the Republic of Poland of 2 April 1997 J.L. No 78, item 483, with further amendments, hereinafter related to as 'the Constitution'. Legal definition of public imposts is included in art. 5 section 2 point 1 of the Public Finances Act from 27 August 2009, J.L No 157, item 1240, with further amendments.

finances is of key significance, since the state and local government units take over funds from different entities, which in turn are aimed at financing the expenses incurred for public tasks. Foreign exchange law in principle, however, does not refer to the budgetary part of public finances, since it is not conducive to allocating public incomes. Only exceptionally does it apply to budgetary revenue[7] expressed in foreign currencies, and in particular to credits and foreign exchange loans obtained by public law entities, to funds from the emission of public securities expressed in foreign currency, and to incomes of the state budget resulting from the forfeiture of foreign exchange values acquired from criminal activity[8]. Foreign exchange law cannot be classified into a single pillar of public finances system, which in a doctrinal view, apart from the budget, also comprises banks, market insurances and public enterprises.

The comprehensive character of the Foreign Exchange Act manifests in the fact that it refers to foreign exchange values[9] and foreign exchange transactions[10], which occur in all elements of the public finances system. Foreign exchange law has no fiscal aim, since it realizes a restrictive and regulative function[11]. Foreign exchange restriction consists in a peremptory intervention of the state in the attributes of the ownership of other entities, and, in particular, in the entitlement to conduct foreign exchange transactions. Foreign exchange restraints in the form of orders and prohibitions are instruments of this function[12]. On the other hand, the subject of the regulative function are acts of foreign exchange entities, who are recipients of foreign exchange duties, in particular control and reporting duties. Other than in the case of foreign exchange restriction, market regulation by foreign exchange values does not encompass the sphere of civil law, but limits itself, which is typical of public law, to shaping the legal status of entities by subjecting them to duties necessary for demanding compliance with law or financial planning of the state. In the current Foreign Exchange Act control is described in a sub-

[7] See: art. 5 section 1 point 4 of the Public Finances Act.

[8] Compare also: *Z. Ofiarski*, Sytuacja prawna osoby zagranicznej w polskim prawie dewizowym, Szczecin 1997, p. 37–38.

[9] See: art. 2 section 1 point 8 of the Foreign Exchange Act of 27 July 2002, J.L. No 141, item 1178, with amendments.

[10] The Foreign Exchange Act specifies foreign exchange transactions with abroad and foreign exchange transactions in the state, but these are two normative forms of foreign exchange transactions, which is currently a doctrinal term. See: art. 2 section 1 point 17 and 18 of the Act.

[11] On the issue of foreign exchange restriction and regulation see: *W. Wójtowicz*, Pojęcie reglamentacji dewizowej, gospodarki dewizowej i regulacji dewizowej w: Prawo dewizowe… op. cit., p. 17–19; *E. Ruśkowski*, System dewizowy… op. cit., p. 208–209; W. Wójtowicz, Reglamentacja dewizowa w europejskich państwach socjalistycznych, Lublin 1995, p. 22–32, 93.

[12] *A. Gorgol*, Charakter i rodzaje ograniczeń dewizowych w: W. Wójtowicz, A. Gorgol, Prawo… op. cit., s. 69–70, *E. Fojcik- Mastalska,* Prawo dewizowe – projekt nowej ustawy; "Przegląd Podatkowy" 2002, Nr 23, p. 57; *W. Wójtowicz*, Pojęcie reglamentacji … op. cit., p. 98–101.

stantial manner by defining requirements placed on the controlled entities[13]. One exception is the explicit, both formal (a separate part in the Foreign Exchange Act) and substantial (specificity of procedures) distinction of control executed by the National Bank of Poland[14]. Reporting duties placed on commercial banks and participants of foreign exchange transactions serve to collect the information which is necessary to establish the international investment position and balance of payments of the state, which describes balance of foreign exchange settlements of Poland with other countries[15].

In spite of its separate nature and functions, foreign exchange law and law of imposts contain preferential regulations, which lead to privileging certain groups of entities. In general, it can be noted that preferences are instruments of financial policy, which is based upon applying a financial benefit or a financial burden in order to motivate entities to conduct which is desirable for a public law entity. Also, they constitute spurs typical of the stimulatory function of the public finances[16]. Despite the character of the sanctioned norm of financial law, both regulative and tributary, the doctrine allows to apply tax preferences. In tax law, as well as customs law and law of charges, such concepts may have a normative shape, which is well described and defined; however, foreign exchange law lacks such an approach. For this reason, this paper is aimed at establishing and presenting instruments of privileging of some of foreign exchange entities in relation to all the participants of foreign exchange transactions. This will help to justify the main research thesis that foreign exchange law establishes specific preferences associated with the regulation of monetary segment of the financial markets.

2. The constitutional prerequisites of financial preferences

The Constitution of the Republic of Poland stipulates the principle of exclusiveness of a statute to regulate the rules of application of reliefs, remissions and exemptions in the law of imposts[17]. Taxes and other public imposts have a form of a compulsory pecuniary performance, which leads to a decrease in the assets of the financial debtor. It intervenes directly in propriety, the protection of which has a constitutional rank[18]. From this perspective, the principle of exclusiveness of a tax statute should be considered in a wider context of the guarantee of a formal protection of the owner required to pay a public impost. The principle details the concepts of such protection by referring it to the sphere of the law of imposts. However, it has not been applied there. Certain conclusions flow from such a statement. Firstly, reliefs,

[13] See: titles of Part 5, 7 and 8 of the Foreign Exchange Act.

[14] See: part 9 of the Foreign Exchange Act.

[15] See: art. 30 section 1 of the Foreign Exchange Act.

[16] *W. Wójtowicz,* Funkcje finansów publicznych w: Zarys finansów… op. cit., p. 18–19; *C. Kosikowski,* Funkcje finansów publicznych w: Finanse publiczne… op. cit., p. 24.

[17] See: art. 217 of the Constitution.

[18] See: art. 64 section 2 and 3, and art.21 section 1 of the Constitution.

exemptions and remissions are preferential instruments characteristic of the law of imposts, which do not have to be applied in regulative law. Secondly, the ownership of foreign exchange values is subject to protection typical of this personal economic entitlement[19]. Thirdly, the fact that the Constitution does not formulate the principle of exclusiveness of a foreign exchange statute (act) as a source of foreign exchange restriction and regulation, of a definition of their substantial and personal scope, as well as of principles of application of foreign exchange preferences, in no way weakens the guarantee of formal protection of foreign exchange entities.

Every entity has a right to ownership and other property rights which are subject to equal legal protection. The Constitution does not differentiate the level of protection and, in consequence, the legal status of the entitled on the basis of the subject of ownership, the status of entity or any other conditions. Both the residents and non-residents as the owners of foreign exchange values are encompassed by the constitutional guarantee. From the placement of the constitutional standard it flows that the right of ownership constitutes an element of a wider list of human and citizen rights[20]. In foreign exchange law the division between residents and non-residents is not made on the basis of citizenship. A basic civil law criterion is applied, which considers the place of residence of a natural person and the seat of legal persons and other organizational units. In addition, it is modified by applying supplementary international and economic law criteria[21]. As a result, the citizens of the foreign states, Polish citizens and natural persons appear in the group of both residents and non-residents. Nevertheless, in a quantitative respect Polish citizens dominate among residents, whereas foreigners are predominant among non-residents. Hence, from the Constitution flows a prohibition of application of foreign exchange preferences if they are to be aimed at Polish citizens and residents only, since this would lead to discrimination of owners having a different personal status. This problem also has its European aspect[22], since the freedom of capital flows and cash payment[23] are treaty-based principles of the EU Single Market. With respect to foreign exchange transactions, privileging of residents and Polish citizens in com-

[19] The provision protecting property is covered in the part of the Constitution titled: 'Economic Social and Cultural Freedoms and Rights'.

[20] Art. 64 is covered in Chapter II of the Constitution titled 'The Freedoms, Rights and Obligations of Persons and Citizens'.

[21] *A. Gorgol,* Pojęcia kształtujące zakres prawa dewizowego w: W. Wójtowicz, *A. Gorgol*, Prawo… op. cit., p. 41–44.

[22] See: *S. Mohamed*, European Community Law and Free Movement of Capital and the EMU, Stockholm Studies in Law, Stockholm 1999, p. 52; *W. Postulski,* Swoboda przepływu kapitału i płatności w: Wprowadzenie do prawa Wspólnot Europejskich (Unii Europejskiej), A. Wróbel (red.), Zakamycze 2002, s. 385; *P. Oliver*, Free movement of Capital Between Member States Article 67(1) ECC and Implementing Directives, "ELRev"1984, No 9, p. 418.

[23] See: art. 63 section 1 (ex art. 56 TEC) of the consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union.

17. Заказ 732

parison with non-residents and citizens of other Member States of the EU would constitute a fundamental breach of an EU law standard.

Linked to the principle of equality before the law is a question of determining a relevant feature for a certain group of entities, since a differentiation of their legal status would mean an unconstitutional privileging of some of them and discrimination of the others. Everybody is equal before the law and has a right to be equally treated by the public authority, and no one can be discriminated against[24]. Formal equality before the law should also be supplemented by considering the material status of entities, since legal regulations providing public support for the economically weaker entities are regarded as compliant with the constitutional standards. From this point of view, it would be lawful for the state to embrace with foreign exchange law instruments the entrepreneurs who conduct small-scale exchange office activities, reach inconsiderable turnover, have modest property and – above all – do not use remunerated employment or employ few employees. In both European and Polish law, preferences for micro-business constitute public support, which must not distort market competition and the principle of substantial equality of entrepreneurs[25]. These preferences are regarded as instruments of public economic law and not of foreign exchange law, although they are also adopted in the exchange office activities[26], which comprise activities of foreign exchange transactions.

Foreign exchange restraints are the form of a peremptory intervention in the ownership of foreign exchange values. Therefore, the constitutional standard stipulating that they have to find their source in a statute[27] is of fundamental importance. Obviously, foreign exchange restraints are orders and prohibitions listed in the exhaustive enumeration provided in the Act[28]. The attributes constituting ownership of foreign exchange values may also be limited by regulations of different acts, although they do not possess a foreign exchange character[29]. Whatever the source of a statutory order or prohibition, foreign exchange values are applicable only in a limited scope, provided they do not lead to a violation of the nature of ownership[30]. Thus, this constitutional standard constitutes a legislative directive, which guarantees enacting legal rules protecting foreign exchange entities from abusing the law and from an inadequate peremptory intervention in the ownership of their foreign exchange values. As far as foreign exchange preferences are concerned, this rule, in principle, remains groundless, since the preferences do not constitute restraints. On the contrary, they can be considered 'nega-

[24] See: art. 32 of the Constitution.

[25] See: art. 103 of the Act on Freedom of Business Activity of 2 July 2004, J.L 2010, No 220, item 1447, with further amendments.

[26] Pursuant to art. 2 section 1 point 19 of the Foreign Exchange Act, exchange office activities are a regulated business activity.

[27] See: art. 64 section 3 of the Constitution.

[28] *A. Gorgol,* Charakter i rodzaje… op. cit., p. 68.

[29] See: art. 3 section 4 of the Foreign Exchange Act.

[30] See: art. 64 section 3 of the Constitution.

tive restraints', e.g. regulations mitigating or abolishing foreign exchange regulation, restoring freedom of adopting foreign exchange trade and maximizing the scope of property law.

3. Nature of preferences in foreign exchange law

Neither the general concept of 'preferences in foreign exchange law', nor its individual components are defined in Polish law. Instruments stimulating conduct of foreign exchange entities by adopting financial benefits are described with a legal and doctrinal language, which is used to draft the text of the foreign exchange act and to interpret legal rules by the jurisprudence and practice. However, the term 'preferences' is a typical doctrinal notion, not applied to drafting acts referring to foreign exchange. The notion serves to describe a collective category of legal solutions by generalizing features common for a certain group of legal instruments, used to realize the stimulatory function of the public finances. The notion is therefore useful for explaining the nature of the regulations, which are favourable for the participants of foreign exchange transactions and owners of foreign exchange values.

Lack of a legal definition of preferences regulated in foreign exchange law is surprising, since Polish Foreign Exchange Act contains an extensive list of definitions from foreign exchange law[31]. In a closed catalogue, basic notions appear, which play a key role in regulating the scope of foreign exchange law, and also foreign exchange restriction[32]. Supplementary notions are of complementary nature feature with regard to basic notions by detailing them and explaining the substance of provisions applied in drafting legal rules in the field of not only foreign exchange law, but also penal fiscal law, public economic law and other branches. Foreign exchange preferences are not essential to precisely describe the scope of application of foreign exchange regulations, since, above all, they are instruments from the sphere of law application, not law making. By this token, lack of definition thereof in the Foreign Exchange Act can be regarded as unsubstantiated in the legislative respect. This, however, does not exclude the statement that it would be desirable for practical reasons to supplement the statutory list of definitions with the definition of preferences in foreign exchange law or by their specific instruments. As it appears, such a move would result in a boost of formal protection of constitutional values. Also, it would realize a standard typical of a democratic state of law by reducing the interpretational doubts referring to decoding the norms of foreign exchange regulations, thus facilitating compliance with its regulations.

One rule of the legal interpretation is to determine the meaning of legal notions by adopting the systemic interpretation. Since 'preferences in foreign exchange law' is not an expression of the legal language, only by analogy one can consider determining its meaning within the context of legal definitions defining preferences in different branches of law.

[31] See: art. 2 of the Foreign Exchange Act.

[32] Compare: *E. Fojcik-Mastalska*, Prawo dewizowe. Komentarz 2003, Wrocław 2003, p. 22, 23.

General tax law provides a definition of a tax relief for the sake of applying the Tax Ordinance Act[33]. Undoubtedly, such a preference has a collective character. It encompasses not only a tax relief in its narrow meaning, but also a tax exemption, the application of which results in decreasing tax base or tax quota, except for indirect or direct VAT tax and deductions constituting an element of construction thereof. It flows from this that tax preferences are instruments of a tax policy and cause limitation or even elimination of the tax burden. From this point of view, there is no justification for adopting notions typical of tax law in foreign exchange law, since it is not of a foreign exchange nature.

In the Foreign Exchange Act of 1998 the concept of 'a foreign exchange exemption' was introduced[34] to replace the already established concept of 'a general foreign exchange permit'[35]. This decision should be viewed critically[36], since there is no justification for the use of terms specific to tax law in foreign exchange law. In the current Foreign Exchange Act the use of the controversial phrase has been abandoned, whereas the lawmakers returned to the 'general foreign exchange permit'[37], a well-established term in the long evolution of foreign exchange law. Nevertheless, from this fact can be drawn the preliminary conclusion that, similarly to an exemption being a tax relief in the statutory sense, a permit constitutes a foreign exchange preference.

The Foreign Exchange Act defines a permit as a basis to waive the foreign exchange restrictions and foreign exchange obligations[38]. It constitutes an instrument associated with the functions of foreign exchange regulation, both the regulative and adjusting one. It is used to mitigate the effects of orders, prohibitions and foreign exchange obligations. Undoubtedly, it constitutes a selective instrument in the sense that there is no single permit that would have general application in the full scope of the regulation of foreign exchange. Multiplying foreign exchange permits which are aimed at different recipients, have a different scope and different forms, allows the public authority to select an instrument which is optimized in terms of public interest manifesting in the protection of the financial markets, the system of public finances, the realisation of monetary policy objectives, the management of the structure and directions of foreign exchange transactions. From the perspective of the recipient of foreign exchange restraints and obligations, such a legal solution is conducive to adjusting preferences to individual or group

[33] See: art. 3 point 6 of the Tax Ordinance Act of 29 August 1997, J.L 2005, No 8, item 60, with further amendments.

[34] See: art. 6 of the Foreign Exchange Act of 18 December 1998, J.L 160, No 1063, with amendments.

[35] *W. Wójtowicz, A. Gorgol*, Prawo dewizowe z komentarzem, Bydgoszcz – Lublin 2001, p. 80, 81.

[36] *A. Gorgol,* Zezwolenie dewizowe jako forma łagodzenia ograniczeń dewizowych w: W. Wójtowicz, A. Gorgol, Prawo dewizowe… op. cit., p. 108.

[37] See: art. 7 of the Foreign Exchange Act.

[38] See: art. 5 of the Foreign Exchange Act.

needs. Thus, public and private interests with respect to foreign exchange restriction and regulation can be harmonized.

Any derogation from orders, prohibitions and obligations originating from foreign exchange law cannot be seen as abolishing the binding effect of these regulations. Undoubtedly, a provision of a statutory rank cannot be waived by an executive legal act of lower legal force, let alone an administrative act. Foreign exchange permits are not used for a legislative repeal, but they constitute instruments of law application. On this basis, application of foreign exchange order, prohibition or obligation in a particular substantial scope can be waived by their recipients.

It should be emphasized that each preference is a benefit individually perceived by its recipient. This applies both to reliefs having the form of decisions and to legal acts. Each foreign exchange permit causes a favourable change in the legal position of the recipient in relation to other entities of the foreign exchange regulation and restriction. A manifestation of this preference is the limitation of the scope of application of foreign exchange restrictions and duties, connected with the extension of freedom of conducting foreign exchange transactions, with reducing government's intervention in the sphere of property rights to foreign exchange values and with a withdrawal of the state from enforcing compliance with the statutory duties demanding an active conduct of the participants of the foreign exchange trade, which are necessary for exercising of foreign exchange control and collecting financial data.

In Polish, the word 'preference' means 'choosing something over something,' 'giving priority to something'[39]. The 'relief' is 'a discount, easing discomfort'[40]. It follows that a foreign exchange permit constitutes a preferential solution both in personal and substantial terms[41]. A personal preference means favouring some of the participants of foreign exchange trade in relation to other residents or non-residents. Thus, the burden of restrictions of foreign exchange laws is mitigated. In the substantial respect, preferring means acknowledging that in certain situations the private interest is more important than the public interest. It justifies a non-application of foreign exchange orders, prohibitions and obligations, which constitutes a specific exception to the general rule of compliance with the mandatory provisions of public law. This mechanism of mitigating public burdens is a systemic and legal solution. In a democratic state of law the application of preferences is carried out with due respect for the rule of law, for the constitutional princi-

[39] Słownik języka polskiego pwn, pod red. M. Szymczak, t. 2, Warszawa 1999, p. 887.

[40] Słownik języka polskiego pwn, pod red. M. Szymczak, t. 3, Warszawa 1999, p. 551.

[41] According to a doctrinal definition a foreign exchange permit constitutes an instrument of a material foreign exchange law, used to mitigate consequences of foreign exchange restraints and obligations by repealing their effectiveness in defined situations and towards certain entities. See: *A. Gorgol,* Zezwolenia dewizowe… op. cit., p. 108.

ple of the public authorities activity within the binding law an on the basis thereof[42]. For this reason, foreign exchange permits are issued in compliance with relevant procedures and satisfy the substantive statutory conditions.

The public interest requires a performance of international obligations assumed by the Polish state with other states and international organizations. Undoubtedly, it cannot be equated solely with the interests of the state and with the framework of vertical and horizontal transnational relations. From a legal point of view, there are two alternative, negative conditions which exclude the possibility of issuing a foreign exchange permit; the public interest and the international obligations of Poland[43]. The use of a conjunction 'or' in the Foreign Exchange Act is, however, not appropriate, because the interest of the state, manifesting in performing ratified international agreements recognized as universally binding law in Poland[44], is covered by the scope of the public interest. It is noteworthy that both negative conditions should be established in every proceeding where a foreign exchange permit is to be granted. The Foreign Exchange Act does not formulate a presumption that the public interest generally does not require legal protection, since it is not in conflict with the private interest. The Act introduces, however, a different approach, allowing for granting a foreign exchange permit only after it had been previously established that it does not jeopardize the public interest or international obligations of Poland. For this reason, protection of the public interest, including the interest related to public international relations, constitutes a binding directive of legislation and foreign exchange law application for public authority.

Positive conditions of granting a foreign exchange permit have not been formulated in foreign exchange law by enumeration in the form of a closed list included in one statutory provision. Therefore, their determination requires the use of systemic and functional interpretation of the Foreign Exchange Act. Undoubtedly, a foreign exchange permit in social relations, which are not subject to foreign exchange restriction or regulations, is superfluous. Not all foreign exchange restrictions and obligations are covered by the mechanism of foreign exchange preferences. Granting a foreign exchange permit is limited only to possible foreign exchange prohibitions and orders, as well as to foreign exchange restraints which are not covered by the closed statutory enumeration[45] .

There is a differentiation between the general and specific conditions of granting a foreign exchange permit. The general condition is typical of any foreign exchange permit, hence it has a positive or a negative feature, whereas the special condition applies only to an individual foreign exchange permit. Granting such preference remains unnecessary when a foreign exchange restriction or obligation has been waived on the basis of an applicable general permit. This condition has a negative character, since it renders the

[42] Compare art. 2 and art. 7 of the Constitution.

[43] See: art. 6 section 1 of the Foreign Exchange Act.

[44] Compare: art. 9 and art. 91 section 1 of the Constitution.

[45] See: art. 5 of the Foreign Exchange Act.

proceedings in the matter of an individual foreign exchange permit groundless[46].

The substantial scope of application of foreign exchange preferences is limited to relative foreign exchange restrictions and obligations listed in the closed enumeration. This means that in other cases, granting a foreign exchange permit is not permitted[47] . Polish foreign exchange law is evolving in a way that the degree of foreign exchange restriction and regulation is decreasing. Limiting the list of foreign exchange restrictions and obligations, their scope of application and modifications of their essence, from the relative to the unconditional, shapes the scope of occurrence of foreign exchange permits, which are subsequent instruments in relation to foreign exchange orders, prohibitions and obligations.

Foreign exchange preferences, by abolishing foreign exchange regulation in a certain scope, re-establish legal solutions typical of private law in the sphere of foreign exchange transactions and of property rights to foreign exchange values, since private law is characterized by a relative freedom of determining the substance of relations under civil law by their participants. It can be therefore concluded that the essence of a foreign exchange permit is to deregulate foreign exchange management in terms of the application of the Foreign Exchange Act. Since foreign exchange law has a regulatory function, benefits arising from a tax relief can also be generalized and included in the phrase 'reducing the public character'.

General foreign exchange permits are issued by the Minister of Finance in the form of an executive regulation to the Foreign Exchange Act[48] . They have features of a legal act, and thus are general with reference to the personal scope and abstract with regard to the substance. The permits apply to all foreign exchange entities or certain groups thereof. Also they refer to all or generically defined foreign exchange actions. The application of this preference takes place in the legislative proceedings, i.e. in the law making process[49].

Individual foreign exchange permits are issued by the President of the National Bank of Poland in the form of an administrative decision, which constitutes an administrative act in a foreign exchange matter. It is characterized by the individualization of the decision in the personal respect and the specificity of its application to defined facts of the case. Foreign exchange preferences having such features are issued after conducting an administrative procedure. They constitute instruments of foreign exchange law application[50].

[46] *A. Gorgol,* Zezwolenie dewizowe… op. cit., p. 116–117; *Z. Ofiarski,* Prawo dewizowe, Zakamycze 2003, p. 117; *T. Grzegorczyk,* Ustawa Prawo dewizowe, Warszawa 2003, p. 53.

[47] *R. Kubiak,* Prawo dewizowe, Warszawa 2004, p. 84.

[48] See: art. 7 of the Foreign Exchange Act.

[49] *A. Gorgol*, Zezwolenie dewiozwe... op. cit., p. 113 – 116; *E. Fojcik-Mastalsk*a, Prawo dewizowe… op. cit., p. 47–49; *Z. Ofiarski*, Prawo... op.cit., p. 111–116.

[50] *A. Gorgol,* Zezwolenie dewiozwe... op. cit., p. 116–120; *E. Fojcik-Mastalska*,

Foreign exchange law modifies solutions typical of an administrative act and of the procedure of its issuance. The personal scope of an individual permit to conclude an agreement or settle foreign exchange values is by the virtue of the Act extended to the contractors of the recipient of an administrative decision on the foreign exchange matter, thus on entities not being a party to the administrative proceedings[51]. Conferment of competences regarding individual foreign exchange permits upon the President of the Polish central bank has significant procedural implications. First of all, there is no administrative body higher than the President; therefore, there is no possibility of an appeal against his decision. In this case the party may only submit a request for re-examination of the case by the same body, which is a different legal remedy[52]. The decision on an individual foreign exchange permit is final in the administrative instance. This resolution may be appealed to the locally competent Regional Administrative Court[53]. It is also noteworthy that the President of the National Bank of Poland is an individual body. For this reason, he is justified to delegate his powers to issue decisions in foreign exchange matters to his subordinated employees. The Foreign Exchange Act limits the personal scope of the recipients of the authorization only to employees holding managerial positions, i.e. directors of regional branches, directors of central bank departments and other managerial executives[54]. Taking into consideration the convenience of application of foreign exchange preferences, what deserves appraisal is the territorial devolution of administrative proceedings conducted by the authorized directors of the regional branches of the central bank. The authorization does not cause a transfer of competences from the President of the central bank to his subordinate employees. This means that the only competent administrative authority in the matters of individual foreign exchange permits is the body granting an authorization, and not its recipient.

4. Summary

Preferences in foreign exchange law have the form of foreign exchange permits, and their essence differs from the reliefs used in the law of imposts. Unlike in tax law, their legal definition has not been formulated. 'Foreign exchange preferences' and 'foreign exchange reliefs' are the terms of the doctrinal language used by scholars and practitioners applying foreign exchange law to the interpretation of its regulations. They are not notions of the legal language used for drafting legislation. Lack of a statutory definition

Prawo dewizowe… op. cit., p. 50–55; *Z. Ofiarski,* Prawo… op.cit., p. 117–131.

[51] See: art. 6 section 3 of the Foreign Exchange Act.

[52] See: art. 127 para. 3 of the Code of Administrative Procedure, J.L 2001, No 98, item 1071, with further amendments with reference to art. 6 section 3 of the Foreign Exchange Act.

[53] See: art. 16 section 2 of the Code of Administrative Procedure.

[54] See: art. 8 section 5 of the Foreign Exchange Act.

opens a wide spectrum for the formulation of doctrinal definitions, which take into account the conclusions stemming from the grammatical, systemic and functional interpretation of the Foreign Exchange Act.

Reliefs in law of imposts undoubtedly have different nature than preferences in foreign exchange law. A foreign exchange permit is not an instrument of the reduction of the amount of a public tribute. This preference mitigates burdens associated with foreign exchange restriction and regulation and trade of property rights to foreign exchange values. In the personal scope it results in favouring the recipients of a foreign exchange permit in relation to other foreign exchange entities. The essence of foreign exchange preferences reflects the functions and the regulative character of foreign exchange law.

The consequence of using of foreign exchange relief is the deregulation of social relations, where foreign exchange values are involved. This causes a change of public character of foreign exchange transactions and of property rights which are subject to the regulations typical of private law.

Granting a foreign exchange permit provides a basis to waive the relative foreign exchange orders, prohibitions and obligations. Foreign exchange preferences are therefore reliefs associated with application of instruments of foreign exchange regulation and restriction, and not with their legal derogation.

Undoubtedly, the use of foreign exchange preferences requires that both the public and private interest are taken into consideration. It is inappropriate to confront these interests and to assume that a foreign exchange permit is solely motivated by the private interest. As optimal should be regarded the solution which provides reconciling these two interests in every case of the proceedings for the granting of foreign exchange permit. Then the benefits of the state and foreign exchange entity will be maximized. For this reason a legal differentiation of the forms of a foreign exchange permit between general and abstract legal acts and individual and specific administrative decisions in foreign exchange matters remains beneficial.

Issuance of a foreign exchange permit should always be preceded by a determination whether or not it will pose a threat to the protection of the public interest, including one connected with the performance of international agreements. Foreign exchange preferences are applied only in the absence of this negative statutory condition. It is in the state's interest to use a foreign exchange permit to motivate foreign exchange entities to desirable conduct. It constitutes not only a tax relief, but also an instrument of the protection of financial market, monetary and fiscal policy and management of the national economy.

Foreign exchange permits have a subsequent character in relation to foreign exchange restriction and regulation. In evolutionary terms, the catalogue and the scope of application of foreign executive orders, prohibitions and restrictions is diminishing. This implicates a decrease in the role of foreign exchange preferences. Foreign exchange permits have a narrower scope of

application than foreign exchange regulation and restriction. These instruments remain superfluous not only beyond the above mentioned scope, but also when foreign exchange orders, prohibitions and restrictions have a peremptory character. An individual foreign exchange permit is obsolete when it relates to the personal and substantial scope of application of a previously issued general permit.

The specific features of an individual foreign exchange permit and procedures of its issuance can be dealt with in relation to a typical administrative decision and the general model of the administrative procedure. Substantial differences are caused by the fact that the foreign exchange act extends the personal effectiveness of an administrative act in foreign exchange matters also to entities which are not its recipients. Benefits from an individual foreign exchange permit apply to all parties of an agreement or to participants of a settlement in foreign exchange values, to which the issued preference relates. Procedural differences are caused by the individual status of the body competent in the matters of individual foreign exchange permits, by the final character of its decisions, by replacing appeal with a different legal remedy and by limiting the scope of administrative authorization of employees employed in the head office of the National Bank of Poland, equivalent units or regional branches of the central bank.

ФИНАНСОВЫЙ СЕКТОР В СИСТЕМЕ ПРАВА: ПРЕДМЕТ РЕГУЛИРОВАНИЯ, МЕТОД, ПРЕФЕРЕНЦИИ

FINANCIAL SEKTOR IN THE SYSTEM OF LAW: THE SUBJECT OF REGULATION, METHOD, PREFERENCES

А. Евдокимов

кандидат юридических наук

г. Липецк

В статье развивается аксиологический аспект места финансового сектора в системе права через соотношение предмета и метода регулирования, а также на примерах преференций в действующем бюджетном праве России.

The financial segment is regarded from the point of its place at the system of law by preference of the subject as well as the method of regulation and by examples of preferences in current budget law of the Russian Federation.

1. Постановка проблемы. Под финансовым сектором мы понимаем совокупность всех финансовых правоотношений, включая отношения, опосредующие не только публичные (государственные и муниципальные), но и частные финансы, входящие не только в финансовое, но и в частное (гражданское) право. Категория «финансовый сектор» принята в экономических науках и слабо распространена в юридических, где традиционно сильны категории «отрасль права», «подотрасль», «институт». А «финансовый сектор» порой употребляется в шутку. Ироничная коннотация в таких случаях обусловлена тем, что-де больно уж далеки отношения отрасли финансового права от финансовых частей гражданского права и других отраслей. Посему одной из задач настоящей публикации мы считаем привлечение внимания к финансовому сектору как единому феномену в юриспруденции.

Основная же задача – определить место финансового сектора в системе права через единство и борьбу предмета правового регулирования и метода регулирования финансовых отношений, входящих в сектор. Актуальность этой проблематике придают финансовые кризисы того или иного масштаба, в последнее время понуждающие различные государства концентрироваться на более тщательном регулировании финансовых отношений, а равно и финансового сектора национальных экономик и глобальной финансовой системы. Сразу скажем, что определить место финансового сектора не означает в итоге провозгласить, каким отраслям права нельзя его регулировать, а каким можно (или нужно). Можно всем отраслям, но это зависит от конкретной исторической ситуации в том или ином государстве, от развитости его экономики и права. Определить место финансового сектора – это определить его предмет, метод регулирова-

© Евдокимов А., 2012

ния и их соотношение (аксиологический, ценностный аспект): приоритет предмета над методом или метода над предметом. Данный сборник статей посвящен вопросам преференций в финансовом праве. Преференция в изначальном смысле есть процесс выбора («prefer»), при котором возможны две ситуации: паритет явлений, между которыми осуществляется выбор, или приоритет одного явления перед другим. И хотя преференция в праве ныне связывается с неравенством, с исключением из правила, с диспаритетом, в статье мы рассмотрим обе ситуации. Учтем, однако, что вопросам предмета и метода в финансовом праве, например, были посвящены полновесные книги, и ограничимся здесь краткими заключениями по этим вопросам и некоторыми проблемными местами, чтобы основное внимание уделить менее разработанному аксиологическому аспекту.

2. Предмет регулирования. Финансовый сектор права регулирует финансы (экономическая категория), т.е. общественные отношения по поводу перемещаемых денежных средств. Эти отношения считаются безэквивалентными, не требующими встречного предоставления за перемещаемые деньги, и противопоставляются товарно-денежным отношениям, требующим за деньги товары, работы, услуги и прочий эквивалент. Финансы, таким образом, обладают следующими признаками[1]: 1) это всегда денежные отношения; 2) возникают на стадии распределения общественного продукта, а не его производства, обмена или потребления; 3) безэквивалентны; 4) осуществляются через денежные фонды как форму аккумулирования денежных ресурсов. Такие отношения существуют объективно в экономике в качестве ее финансового сектора. Другое дело, что часть из них возникает снизу, на добровольной основе, а часть – сверху, по воле законодателя, например обязанность уплатить налог может возникнуть только сверху. Финансовые отношения регулируются различными отраслями права, прежде всего – финансовым правом, в центре которого стоят публичные финансы: государственные и муниципальные бюджеты и государственные внебюджетные фонды – плоть и кровь всего Левиафана. Однако и гражданское право регулирует финансовые отношения, такие как финансовая аренда (лизинг) (§ 6 гл. 34 ГК РФ), финансирование под уступку денежного требования (гл. 43 ГК РФ), договор банковского счета (гл. 45 ГК РФ), расчеты (гл. 46 ГК РФ), трудовое право (выплата денежных поощрений работникам, социальные выплаты), административное право (выплаты государственным и муниципальным служащим, уплата административного штрафа за административные правонарушения) и многие другие отрасли права. Суть же всего многообразия этих отношений едина – безэквивалентное перемещение денежных средств.

«Финансовое право имеет свой предмет правового регулирования, – писал А. И. Худяков, – в качестве которого выступает та часть денежных отношений, возникающих в процессе формирования и распределения публичных денежных фондов, которые по своей *экономической природе*

[1] См.: Финансовое право Российской Федерации : учебник / отв. ред. М. В. Карасева. М., 2004. С. 18.

(выделено мной. – *А. Е.*) относятся к разряду финансовых отношений». Так в чем же качественное отличие предмета финансового права от предмета, например, гражданского права? В том, что финансовое право регулирует безэквивалентные отношения, а гражданское – эквивалентные (экономический критерий)? Нет, гражданское право также регулирует безэквивалентные отношения. Понятно и то, что публичные фонды могут формироваться и расходоваться не только через публично-правовые, но и через частноправовые отношения, поэтому критерий публичности также не подходит. Так что на самом деле никакого отличия в предмете нет.

Как же тогда разделять отрасли права? Здесь еще могут прийти на помощь методы правового регулирования, источники норм отрасли и система отрасли со всей ее диалектикой подотраслей, институтов и видов правоотношений.

В итоге и сам А. И. Худяков «указал на многоплановость отношений, возникающих в ходе деятельности государства по формированию, распределению и использованию денежных фондов»; «показал, что они являются не только финансово-правовыми, но также гражданско-правовыми, административно-правовыми и т.д.»; «с теоретической точки зрения такое явление [использование цивилистических механизмов и правовых конструкций в налоговом праве] возможно лишь в силу связанности, приближенности друг к другу финансово-правовых и гражданско-правовых отношений как *имущественных*»[2].

Существуют, однако, проблемы по поводу того, относить ли к финансовым некоторые пограничные отношения. Приведем два характерных примера.

1. Проблема на границе финансового и гражданского права – блок отношений по государственному и муниципальному заимствованию и кредитованию. Профессор А. И. Худяков в 90-е гг. XX в. при разработке теории финансового договора распространил ее и на отношения государственного займа[3]. Отказавшись позднее от своей концепции, он к сфере финансового права относил лишь те отношения публичного заимствования, «которые, являясь организационными (не экономическими), в основном связаны с бюджетным планированием заимствования и управления публичным долгом»[4]; «а к числу финансово-правовых аспектов бюджетного кредитования он относил лишь: а) установление порядка предоставления и планирование бюджетного кредита; б) ведение учета обязательств, возникших в результате бюджетного кредитования, а также осуществление контроля за их исполнением и применение мер финансово-правовой ответственности за нарушение заемщиком срока

[2] *Карасёва (Сенцова) М. В.* Научное наследие профессора Алексея Ивановича Худякова // Худяков А. И. Избранные труды по финансовому праву. СПб., 2010. С. 23.

[3] См.: *Худяков А. И.* Финансовое право Республики Казахстан. Общая часть. Алматы, 2002. С. 265.

[4] *Худяков А. И.* Правовые основы государственного и муниципального кредита в РФ // Финансовое право Российской Федерации : учебник / под ред. М. В. Карасевой. М., 2009. С. 525–564.

возврата кредита»[5]. Однако последний подход таит в себе опасность того, что здесь предмет финансового права становится (подобно марксистско-ленинской интеллигенции-прослойке между классами) прослойкой между административным и гражданским правом. Чтобы этого не было, чтобы не растаскивать институт по разным отраслям права, можно оторвать «гражданскую», договорную часть отношений от гражданского права и всё в целом считать финансовым правом[6], а можно считать этот институт комплексным, межотраслевым.

2. Другой пример: проблема на границе финансового и административного права. Возникает вопрос о месте существующих в бюджетном законодательстве неимущественных мер принуждения, их отношении к предмету бюджетного (финансового) права – особенно тех неимущественных мер, которые *не урегулированы* уголовным и административным правом[7], например: назначение министром финансов в федеральные органы исполнительной власти, бюджетные учреждения уполномоченных по федеральному бюджету (п. 3 ст. 166 БК РФ), предупреждение о ненадлежащем исполнении бюджетного процесса (абз. 2 ст. 282 БК РФ). С одной стороны, выражая солидарность с С. В. Овсянниковым, И. А. Покровским, Б. Б. Черепахиным и Г. Еллинеком[8], можно отнести этот вопрос на усмотрение законодателя как находящийся в сфере свободы усмотрения правотворцев, вольных решать, к какой отрасли права отнести те или иные меры и в каком кодексе (бюджетном или об административных пра-

[5] *Карасёва (Сенцова) М. В.* Указ. соч. С. 27–28 ; см. также: *Худяков А. И.* Правовые основы государственного и муниципального кредита в РФ // *Худяков А. И.* Избранные труды по финансовому праву. С. 27–28.

[6] Что, кстати, соответствовало бы методическому правилу систематизации отрасли финансового права, введенному и обоснованному профессором А. И. Худяковым: если правоотношение возникает между субъектами (институтами) финансовой системы разного уровня, то оно принадлежит институту более высокого порядка (*Худяков А. И.* Финансовое право Республики Казахстан. Особенная часть. Алматы, 2001. С. 325).

[7] Необходимость данной оговорки вызвана тем, что Бюджетный кодекс РФ и другое бюджетное законодательство содержит нормы, в том числе отсылочные, о мерах:

1) административно-правового принуждения: наложение штрафа (абз. 6 ст. 282, абз. 4 п. 2 ст. 284, ст. 289–291, 301 БК РФ, ст. 15.14, 15.15 и 15.16 КоАП РФ);

2) уголовно-правового принуждения: ст. 289, 293, 296-303 БК РФ, ст. 285.1, 285.2 УК РФ;

3) гражданско-правового принуждения: неустойка (пеня) – п. 1 ст. 284, абз. 5 п. 3 статьи 41 БК РФ, ст. 330–333 ГК РФ;

4) дисциплинарного принуждения (абз. 2 п. 4 ст. 284 БК РФ).

[8] См.: *Овсянников С. В.* Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2009. № 1. С. 94 ; *Еллинек Г.* Общее учение о государстве. СПб., 2004. С. 374–375 ; *Покровский И. А.* Основные проблемы гражданского права. М., 2003. С. 44–47 ; *Черепахин Б. Б.* К вопросу о частном и публичном праве // Сборник трудов профессоров и преподавателей Иркутского гос. ун-та. Иркутск, 1926. С. 273.

вонарушениях) их закрепить. С другой стороны, можно опереться на доктринальные положения, выработанные российской наукой финансового права. «В науке финансового права утвердилось мнение, что предметом бюджетного права являются разнообразные отношения, возникающие в связи с образованием, распределением и использованием денежных средств, составляющих государственные и местные бюджеты»[9]. Как известно, «предметом финансового права являются отношения, возникающие в процессе финансовой деятельности государства и муниципальных образований»[10]. «Поскольку значительная часть образования, распределения и использования государственных денежных фондов (доходов) осуществляется в процессе государственного управления как деятельности органов исполнительной власти, *финансовое и административное право используют сходные методы правового регулирования,* главным образом метод властных предписаний. Однако при всем сходстве этих отраслей они различаются по предмету регулирования. Отношения, которые непосредственно связаны с выполнением органами государственного управления функций по образованию, распределению и использованию государственных денежных фондов, входят в предмет финансового права»[11]. Таким образом, в предмет входят только те неимущественные отношения, которые «непосредственно связаны» с финансовыми имущественными отношениями. Вообще, предмет финансового права составляют имущественные и связанные с ними неимущественные отношения. Теперь встает вопрос о характере этой связи: непосредственная связь (прямая) или опосредованная связь (косвенная). Учтем общеязыковое толкование слова: «непосредственный – прямо следующий после кого-чего-нибудь, прямо вытекающий из чего-нибудь, без посредствующих звеньев, участников»[12]. Другими словами, для непосредственности необходимым условием является отсутствие промежуточного звена.

Итак, связь предлагается считать по правоотношениям:

1) если неимущественное правоотношение возникает из имущественного, то считать его связанным непосредственно;

2) если неимущественное правоотношение (а) связано с другим неимущественным (б), а уже оно (б), в свою очередь, возникает из имущественного отношения (в), то считать отношение (а) связанным опосредованно;

3) если неимущественное правоотношение (А) связано через несколько неимущественных отношений (Б.1, Б.2 и т.д.) с имущественным отношением (В), из которого возникает одно или несколько неимущественных отношений (Б.1 и (или) Б.2 и (или) т.д.), то считать отношение (А) связанным опосредованно.

[9] Финансовое право Российской Федерации : учебник / отв. ред. М. В. Карасёва. С. 187.

[10] Там же. С. 23.

[11] Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2004. С. 49.

[12] *Ожегов С. И.* Словарь русского языка / под ред. чл.-кор. АН СССР Н. Ю. Шведовой. 18-е изд., стереотип. М., 1986. С. 350.

Применим данный подход к вопросу о неимущественных мерах принуждения. Сделаем две оговорки. Во-первых, учтем, что основаниями применения мер принуждения могут быть отклонения в динамике (реализации юридического содержания) имущественных правоотношений и связанных с ними властно-исполнительных, контрольных и иных неимущественных бюджетных правоотношений. Во-вторых, меры принуждения и отношения по их применению могут быть имущественными и неимущественными. Применим правила формальной логики и получим выводы, отвечающие требованиям истинности суждений. А именно: 1) за нарушения имущественных отношений возможно применение имущественных и неимущественных мер, последние из которых следует считать связанными непосредственно и относить к предмету бюджетного права; 2) за нарушения неимущественных бюджетных отношений также возможно применение имущественных и неимущественных мер, последние из которых следует считать связанными опосредованно и не относить к предмету бюджетного права.

Схематически вывод (1) представляет собой следующий случай:

$$И \rightarrow НеИ.$$

А вывод (2) – такой случай:

$$И \rightarrow НеИ \rightarrow НеИ.$$

Здесь «И →» означает связь с имущественными отношениями тех неимущественных[13], за нарушения которых возможно применение неимущественных мер принуждения.

Изложенное решение вопроса о месте неимущественных мер принуждения при его логической стройности может быть оценено всё же как сложное для законодателя и правоприменителя, однако оно вполне уместно как доктринальное решение с учетом того, что наука в футурологическом ее аспекте обязана быть готова к вызовам будущего.

3. Метод регулирования. Метод регулирования финансовых правоотношений на протяжении истории мог соответствовать или не соответствовать регулируемому посредством него предмету. Это можно выразить более радикально и более мягко. Если сказать мягко, то метод соответствовал предмету, когда отношения регулировались диспозитивным методом, более характерным для частного (гражданского) права, и метод не соответствовал предмету, когда отношения регулировались императивным методом, методом властных предписаний, характерным для публичных отраслей права. Следовательно, в первом случае финансовые отношения тяготеют к тому, чтобы регулироваться гражданским правом, а во втором случае административным, или шире – государственным – правом. Если же выразиться радикально, то регулируемому предмету соответствовало отсутствие определенного метода, какого бы то ни было. Ибо абсолют предмета требует ничтожности метода и возможности выби-

[13] Данные неимущественные отношения должны иметь такую связь с имущественными, чтобы входить в предмет бюджетного права, т.е. чтобы за их нарушение в бюджетном праве вообще устанавливалась ответственность.

рать и использовать различные методы, другими словами, требует свободы. Тогда наличие определенного, стабильного метода не соответствовало регулируемому предмету. Далее при рассмотрении истории будет заметно, что усиление метода, с одной стороны, ведет к систематизации правового регулирования финансового сектора, с другой – к его формализации и к размыванию предмета, поскольку наличие системы, твердого метода и структуры финансового сектора позволяет включать туда не только собственно финансовые отношения, но и связанные с ними неимущественные отношения, что на примере рассматривалось выше. Можно сделать вывод о диалектике борьбы предмета и метода: сила предмета требует слабости метода, однако исторически метод имеет свойство постепенно расти, развиваться и усиливаться, и, чем сильнее со временем становится метод, тем дискретнее предмет, поскольку предмет при этом расширяется и включает в себя новые элементы, их включение обуславливается именно методом, а не предметом. Вместе с тем кроме борьбы предмета и метода возможен путь единения этих феноменов. Пройти по сему пути я предлагал в своей философской работе «Предмет-метод познания и необходимость иррационального»[14]. И теперь, в настоящей работе нельзя обойти вниманием возможность единства предмета-метода, учитывая, однако, что познание и правовое регулирование не одно и то же, хотя имеют кое-что общее, и предмет-метод правового регулирования, конечно, нуждается в отдельном исследовании и особом подходе.

4. Предмет-метод. Предмет-метод регулирования финансовых отношений приходится эксплицировать из экономической сферы бытия и соответствующей науки, исследующей его, а также, как уже говорилось, из философии. Можно при этом предложить различные подходы.

Во-первых, это единство предмета-метода, когда предметом являются отношения по перемещению денежных средств, а методом – собственно перемещение оных средств: по воле прежнего владельца средств, отдающего их (добровольно), или по воле нового владельца, получающего их. Обратите внимание, как просто это предстает: без государства, публичности и частности, равенства или подчиненности сторон правоотношения и т.д. – просто воля плательщика или воля получателя денег. Но эта воля может быть выражена в договоре (при диспозитивном методе) или в нормативном и правоприменительном актах (при императивном методе).

Во-вторых, это единство предмета-метода, когда предметом выступают перемещаемые деньги, а методом – перемещение денег. Точнее сказать: предмет – это размер, сумма денег, которая должна быть перемещена, а метод – это фактическое наполнение этого размера, наличие перемещаемых денег или их отсутствие.

[14] См.: *Евдокимов А. Ю.* Предмет-метод познания и необходимость иррационального // Современные проблемы познания в социально-гуманитарных и естественных науках : материалы Всерос. науч. конф., 13–14 октября 2009 г. Воронеж, 2010. С. 282–285 ; см. также: *Евдокимов А. Ю.* К вопросу о методологии в теории государства и права // Студенты в правовой науке : сб. науч. трудов. Воронеж, 2010. Вып. 10 : материалы науч. студ. конф. (Воронеж, 10–17 апреля 2010 г.). С. 55–59.

18. Заказ 732

В-третьих, это единство предмета-метода, когда предмет – это номинальная стоимость, выраженная в знаковой (словесной или числовой) форме, а метод – это часть реальности, соответствующая номинальной стоимости, будь то банкноты, монеты, расчетные документы или счет, фиксируемый только на бумаге да на мониторе и в памяти ЭВМ. Каждая из этих частей реальности имеет свою номинальную стоимость, которая может быть еще и пересчитана по курсу в другие валюты, драгоценные металлы и иные права требования и материальные блага. Можно было бы сказать, что метод в данном случае является содержанием предмета-формы. Однако это не совсем точно. Форма здесь недостаточно пуста (формальна), а содержание недостаточно полно без формы. Ведь мы показываем единство предмета и метода, о чем не стоит забывать. Так что в данном случае, как во всех трех, предмет и метод неразрывны, они дополняют друг друга, они выступают двумя аспектами одного смысла, двумя сторонами одного феномена. Правда, некоторая сложность тут состоит в том, что труднее мыслить метафизически, чем диалектически. Феноменальный мир (сущее, реальность) слишком диалектичен, слишком он приучает мозг к диалектическому мышлению. И когда «вдруг» требуется увидеть единство, бывает трудно сорвать с мозга шоры диалектики. Более того, порой может казаться, что любое единение, всякое единство – ложь, натяжка, условность. Но благословен тот, кто не задерживается в этом умонастроении.

5. Философия истории финансового сектора в отечественной юриспруденции. Речь пойдет о философии истории, дабы не излагать всех исторических подробностей в масштабах Российского государства, что потребовало бы отдельной публикации, а сконцентрироваться на концептуальном аспекте, стоящем в центре внимания настоящей работы, – соотношении предмета и метода регулирования в дореволюционный период, в СССР и в постсоветский период.

1. До революций предмет превалировал над методом.

2. Советское государство и право установило примат метода над предметом.

3. В постсоветский период предмет нанес ответный удар, однако затем, когда метод показал, что не сдается, сложилась ситуация, которую можно оценить как примерный паритет сил предмета и метода. Все эти перипетии имели важнейшее значение в развитии финансового сектора юриспруденции, причем как науки, так и законодательной и правоприменительной практики, в формировании системы отраслей права и делении институтов между отраслями. Скажем больше: в этом соль процессов, именуемых сменой парадигмы, применительно к российскому финансовому праву как отрасли, как науке и даже как учебной дисциплине. В общем, это тот случай, когда говорят: трудно переоценить значение.

Важно и то, что аналогичную переоценку ценностей относительно предмета и методов управления пережила и российская экономика, пытаясь переломиться из административно-командного хозяйствования в

рыночную, или открытую, модель. Подобная смена парадигмы предпринималась и в политической сфере. Однако нельзя не отметить, что смена парадигмы не была доведена до конца ни в экономике, ни в юриспруденции, ни, тем более, в политике. Более того, ныне наблюдается реставрация предшествующей парадигмы.

Вернемся к соотношению предмета и метода в трех исторических периодах. До революции финансовое право стало сравнительно благополучно развиваться в рамках гражданского права, а также политэкономии и отчасти теории государственного (социального) управления. Это обусловлено неизбежной на первых порах слабостью метода относительно предмета. Метод слаб, потому что всегда вторичен, ибо сначала должно появиться то, что надо регулировать, а затем уже способы, как его регулировать. Подобно тому, как финансовые отношения отпочковались от товарно-денежных отношений, так же и финансовое право отпочковалось от отрасли, регулирующей имущественные (и личные неимущественные) отношения, – от гражданского права. Хотя уже тогда было понятно, что отношения по поводу финансовых средств, тем более государственных, отличаются от обычных гражданских отношений – типа купли-продажи, мены или подряда. Но в то же время у них обнаруживалось нечто общее с дарением или завещанием. Одним словом, финансовые отношения рассматривались как разновидность имущественных, т.е. как часть предмета регулирования гражданского права. Этого было достаточно, учитывая слабость метода.

В советский период устанавливается примат метода над предметом. Это было обусловлено и естественным историческим процессом развития методов правового регулирования, и «противоестественными» историческими обстоятельствами, а именно курсом на построение суперэтатистской системы общественных отношений. Сильное государство создавало сильное право. Правовое регулирование должно было доминировать над регулируемым им. Праву надлежало подчинить себе реальность и управлять ею. Необходим был сильный метод. Право как совокупность норм создавалось почти исключительно сверху и потому очень редко опиралось на обычаи (делового оборота), на договоры, т.е. на формы (источники) права, *формирующие* его снизу. Поэтому предмету правового регулирования, в определенном смысле, было практически невозможно прорваться в объективное право. А кроме того, предмет дискредитировался, распадался, включал сторонние явления, будучи мало ценен, мало интересен при правотворчестве. Метод в этом смысле учитывался больше и был важнее. Как результат – в финансовом секторе юриспруденции энтропия росла.

Были и другие причины, например, отсутствие в советском финансовом праве кодифицированного нормативного правового акта. Или незаинтересованность в тщательной регламентации социалистических финансов части советской номенклатурной элиты (в целях манипуляции ими). Если вспомнить схему: «субъективное право – юридическая обязанность – гарантия права – ответственность за нарушение права», то в финансовом секторе СССР дело с гарантиями и ответственностью обстояло

весьма туго. Ответственность имеется в виду не уголовная или административная (карательная), а внутриотраслевая – финансово-правовая и гражданско-правовая, т.е. правовосстановительная, компенсационная.

Энтропия росла. При этом значительная часть финансовых правоотношений стала частью отрасли административного права. В постсоветский период ее назовут финансами публичными (государственными и муниципальными), а гражданско-правовую часть – финансами частными, но пока государственный сектор достигает 100 %, с исключениями на период нэпа, на перестроечные кооперативы и с некоторыми другими. Однако это не означает, что при советской власти часть отношений просто изъяли из предмета гражданского права и поместили в административное. Нет, эти отношения, прежде всего, были сформированы заново – в условиях суперэтатизации бытия, построения нового государства и общества. Но сформировались они в лоне публичного права и его императивного метода правового регулирования. Да и могло ли быть иначе, если все хозяйствующие субъекты были по нынешней терминологии публичными, являлись частью государственного механизма, а значит отношения между ними были административными. Финансовым отношениям среди них было трудно претендовать на то, чтобы стать исключением. Такая логика до сей поры пользуется популярностью у некоторых юристов и ученых, особенно административистского склада.

В постсоветский период, как уже говорилось, складывается примерный паритет сил предмета и метода. Но для этого предмету надо было наверстать упущенное. Поэтому-то сейчас финансовое право и связанные с ним учебные дисциплины нередко разрабатываются и преподаются на кафедрах гражданско-правовых дисциплин[15]. Предмет нанес ответный удар. Однако, повторимся вновь, смена парадигмы не была доведена до конца.

Можно выразиться жестче и концептуальнее, сказав, что в первый период суть финансовых правоотношений определял предмет, во второй период – метод, ныне же, в третий период, – определяет ничто.

Но вот после мирового финансового кризиса и глобальной рецессии последовала череда рекомендаций Международного валютного фонда и других сообществ финансовому руководству (правительствам) государств по усилению императивного регулирования экономик, метод наносит новые удары, весы предмета-метода вновь закачались – конец Истории откладывается.

6. Преференции, предмет и метод (на примерах из бюджетного права). Возвращаясь к теме преференций как исключений из правила, рассмотрим некоторые примеры из российского бюджетного права.

Первый пример – исключения, предусмотренные п. 2 и 3 ст. 72 Бюджетного кодекса РФ:

[15] Например, на юридическом факультете муниципально-государственного учреждения «Институт права и экономики» в г. Липецке. Однако кафедры административных дисциплин в России пока преподают дисциплины финансово-правового цикла чаще, чем цивилисты.

«2. Государственные (муниципальные) контракты заключаются и оплачиваются в пределах лимитов бюджетных обязательств, кроме случаев, установленных пунктом 3 настоящей статьи.

3. В случае, если предметами государственного (муниципального) контракта являются поставка товаров в соответствии с государственной программой вооружения, утверждаемой Президентом Российской Федерации, а также выполнение работ, оказание услуг, длительность производственного цикла выполнения, оказания которых превышает срок действия утвержденных лимитов бюджетных обязательств, такие государственные (муниципальные) контракты могут заключаться в пределах средств, установленных на соответствующие цели долгосрочными целевыми программами (проектами) и государственной программой вооружения, утверждаемой Президентом Российской Федерации, на срок реализации указанных программ (проектов), а также в соответствии с решениями Правительства Российской Федерации, высшего исполнительного органа государственной власти субъекта Российской Федерации, местной администрации, принимаемыми в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации. Государственные или муниципальные заказчики вправе заключать государственные или муниципальные энергосервисные договоры (контракты), в которых цена определена как процент от стоимости сэкономленных энергетических ресурсов, на срок, превышающий срок действия утвержденных лимитов бюджетных обязательств. Расходы на оплату таких договоров (контрактов) планируются и осуществляются в составе расходов на оплату соответствующих энергетических ресурсов (услуг на их доставку)».

Что означают данные исключения с позиций предмета и метода правового регулирования? Для единообразия и простоты понимания и правоприменения удобно закладывать универсальную норму об ограничении контрактов «пределами лимитов бюджетных обязательств» (п. 2). Однако реальность (предмет регулирования) включает в себя и такие отношения, которые «превышают срок действия утвержденных лимитов бюджетных обязательств» (п. 3). Более того, видов таких не укладывающихся в срок отношений оказывается довольно много. И эти неукладывающиеся отношения по своему значению зачастую оказываются более важными для государства и муниципальных образований, чем обычные отношения, укладывающиеся в общее правило. Данная проблема уходит в плоскость экономических рассуждений о сроках в бюджетном планировании: достаточно ли одного-дичного финансового цикла для тех или иных общественных отношений, и, если недостаточно, как уйти от этого временно́го ограничения.

Второй пример – ряд исключений из принципа иммунитета бюджетов (п. 1 ст. 239 Бюджетного кодекса РФ):

«Иммунитет бюджетов бюджетной системы Российской Федерации представляет собой правовой режим, при котором обращение взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации осуществляется только на основании судебного акта, за исключением случаев, установленных статьями 93.3, 93.4, 142.2, 142.3, 166.1, 218 и 242 настоящего Кодекса».

Это такие исключения, как взыскание (изъятие) бюджетных средств:

1) при предоставлении бюджетных кредитов бюджетам субъектов Российской Федерации, местным бюджетам (ст. 93.3);

2) при применении особенностей исполнения денежных требований по обязательствам перед Российской Федерацией (ст. 93.4);

3) при предоставлении субсидий бюджету субъекта Российской Федерации из местных бюджетов (ст. 142.2);

4) при предоставлении субсидий из бюджетов поселений бюджетам муниципальных районов на решение вопросов местного значения межмуниципального характера (ст. 142.3);

5) при осуществлении специальных бюджетных полномочий Федерального казначейства РФ (ст. 166.1);

6) при завершении текущего финансового года (ст. 242);

7) при исполнении бюджета по доходам (ст. 218) в части:

7.1) возврата излишне уплаченных или излишне взысканных сумм, а также сумм процентов за несвоевременное осуществление такого возврата и процентов, начисленных на излишне взысканные суммы;

7.2) зачета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах;

7.3) уточнения администратором доходов бюджета платежей в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации;

7.4) перечисления Федеральным казначейством средств, необходимых для осуществления возврата (зачета) излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов и иных платежей, а также сумм процентов за несвоевременное осуществление такого возврата и процентов, начисленных на излишне взысканные суммы, с единых счетов соответствующих бюджетов на соответствующие счета Федерального казначейства, предназначенные для учета поступлений и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации, в порядке, установленном Министерством финансов Российской Федерации.

В целом объем указанных исключений весьма велик. Количество исключений возрастало с внесением изменений в Бюджетный кодекс РФ и непосредственно в п. 1 ст. 239. Причем нельзя объяснить всё большее ограничение иммунитета бюджетов только энтропией при росте всякого законодательства. Этот процесс можно интерпретировать политически – как перенос полномочий по изъятию бюджетных средств от судебного органа к органам исполнительной власти (в которых политическая воля исполняется легче и быстрее), но и политического объяснения недостаточно. Необходимо понимание парадигмального противостояния предмета и метода. Ведь иммунитет бюджетов – это типичный правовой принцип, идущий от метода правового регулирования, концептуализирующий и структурирующий механизм правового регулирования. Но в то же время «поэзия» реальности и фактически существующих отношений (предмет регулирования) не укладывается в сие прокрустово ложе и не измеряется «алгеброй» принципов.

РОЛЬ И МЕСТО ГОСУДАРСТВЕННОГО ПРИНУЖДЕНИЯ В СОВРЕМЕННОЙ ФИНАНСОВОЙ ПОЛИТИКЕ

THE ROLE AND PLACE OF THE STATE COMPULSION IN THE MODERN FINANCIAL POLICY

Н. Саттарова

доктор юридических наук, профессор

г. Казань

Модернизация финансовой политики актуализирует вопросы совершенствования бюджетной, налоговой политики, а вместе с тем и финансово-правовой политики. Важную роль в достижении эффективной финансовой политики играют нормы финансового права, финансово-правового принуждения.

Modernization of financial policy issues of improving the updated budget and tax policy, but at the same time, financial and legal policy. Important role in achieving effective financial policies are rules of financial law, financial and law enforcement.

Любое государство использует финансы для осуществления своих функций и задач, достижения определенных целей. При этом для реализации поставленных целей и задач каждое государство разрабатывает соответствующую финансовую политику, содержание которой включает:

• выработку научно обоснованных концепций развития финансовой системы;

• определение основных направлений использования финансов на текущий период и на перспективу;

• осуществление практических действий, направленных на достижение поставленных целей.

Принято считать, что финансовая политика – это совокупность государственных мероприятий, направленных на мобилизацию финансовых ресурсов, их распределение и использование для выполнения государством его функций. Целью финансовой политики, как известно, является наиболее полная мобилизация финансовых ресурсов, необходимых для удовлетворения насущных потребностей развития общества.

Финансовая политика состоит из различных направлений, важнейшими из которых являются бюджетная и налоговая политика, поскольку без достаточных финансовых ресурсов, денежных средств в государственной казне невозможно решить ни одной государственной задачи. Формирование денежных фондов не достигнет своей цели без эффективного распределения и использования денежных средств. В данном контексте основными проблемами, стоящими перед государством, являются собираемость налогов и сборов и целевое, рациональное, эффективное ис-

© Саттарова Н., 2012

пользование средств государственного (регионального) бюджета. Немаловажную роль играют и такие направления финансовой политики, как таможенная, инвестиционная, ценовая, денежно-кредитная и др.

В настоящее время руководство страны постоянно взывает к модернизации, в научном сообществе появляется немало публикаций о модернизации[1] экономики, промышленности, здравоохранения и т.д. И, как справедливо пишут некоторые специалисты, «краеугольный камень любой модернизации – это все-таки вопрос ее финансирования, то есть за счет каких сбережений она будет осуществляться»[2]. Следовательно, не требует дополнительной аргументации вопрос о важности наполняемости государственной казны бюджетными средствами, с одной стороны, и финансирования из бюджета (бюджетов) государства, с другой. Важнейшая часть финансовой политики – налоговая, должна учитывать одновременно и интересы государства, и интересы налогоплательщика, который не имеет возможности игнорировать ст. 57 Конституции РФ, а государство в свою очередь должно создать максимально благоприятные условия для налогоплательщика, чтобы платить налоги было выгоднее, чем их не платить. Государство при этом должно так распоряжаться поступившими в бюджет налоговыми доходами, чтобы в полной мере обеспечивались интересы населения и государства в целом, т.е. вести правильную финансовую и экономическую политику.

Экономисты, анализируя современную финансовую систему, систему модернизации экономики, обращают внимание на то, что к актуальным задачам бюджетной политики следует отнести: принятие мер по экономии государственных средств, централизацию всех доходов и средств федерального бюджета на счетах органов Федерального казначейства, проведение ревизии федеральных целевых программ с целью их оптимизации и др. Например, по оценке специалистов, одним из сложных направлений деятельности органов Казначейства является расходное направление. Непосредственно процедуре осуществления платежа за счет бюджетных средств предшествует ряд контрольных мероприятий, от качества выполнения которых напрямую зависит целенаправленность расходования бюджетных ресурсов[3].

В свою очередь, современная налоговая политика актуализирует вопросы эффективного налогообложения, налогового администрирования, нормативного закрепления принципов налогообложения (налогового

[1] Модернизация (франц. modernisation, от moderne — новейший, современный) – изменение в соответствии с новейшими, современными требованиями и нормами, например М. (обновление) технического оборудования, производственного процесса и т.п. URL: http://slovari.yandex.ru/~книги/БСЭ/Модернизация/ (дата обращения:14.11.2011).

[2] URL: http://bankir.ru / publikacii/s/ finansovaya-politika-rossii-protivorechit-tselyam-ee-modernizatsii-10000289/ (дата обращения: 10.11.2011).

[3] См.: *Кононова М. В.* О повышении эффективности деятельности органов Федерального казначейства по кассовому обслуживанию исполнения бюджетов // Финансы. 2012. № 3. С. 18.

права) и др. Иными словами, современная система налогообложения должна обеспечивать поступление в бюджет такого объема ресурсов, который является достаточным для выполнения принятых на себя государством обязанностей. При этом важно отметить, что налогообложение должно способствовать развитию предпринимательства, рыночных отношений. Так, по мнению отдельных специалистов, современная налоговая система слишком сконцентрирована на выполнении фискальной функции. Об этом свидетельствуют показатели налоговых поступлений в бюджетную систему РФ. До 70 % всех доходов в бюджет составляют косвенные налоги на прибыль. Уровень налоговой нагрузки на экономику России уже много лет остается на высоком уровне. В период с 2007 по 2009 г. она колеблется в пределах 35,3–36,3 % ВВП. Законодатели постоянно «забывают», что налоги имеют еще регулирующую функцию (со стимулирующей подфункцией), которая реализуется через систему льгот и предпочтений. Реформирование налоговой системы должно проходить на основе принципа приоритета развития производства и экономики над интересами бюджета. Проводимая налоговая политика не должна вытеснять капиталы из производственного сектора[4].

Все рассматриваемые вопросы в свою очередь актуализируют проблемы правотворчества и правоприменения в финансовой сфере, поскольку именно нормами финансового права регулируется вся деятельность государства по формированию, распределению и использованию фондов денежных средств. Следовательно, рассуждая о модернизации финансовой политики, важно не забывать и о правовой политике в указанной сфере. Заметим, что к политике относится то, что связано с общественными интересами и управлением, главным, специфическим инструментом воздействия на разнообразные стороны социальной жизни здесь служит власть, принуждение, авторитетное влияние, использующие практически всегда силу организации, в качестве которой могут выступать и партии, и союзы, и государства, движения, институты. Вне сферы политических отношений люди живут и думают по-разному, но для решения общих для себя проблем (а такими служат, прежде всего, проблемы управления, согласования интересов) действуют именно совместно, а в качестве посредника и регулятора взаимодействия разных интересов здесь выступает государство[5].

Финансово-правовая политика охватывает своим влиянием практически все области жизнедеятельности общества и государства, в конечном итоге отражающимся на интересах каждого человека, реализации его законодательно закрепленных прав и исполнении обязанностей[6]. Поэтому можно бесконечно рассуждать о путях выхода из кризиса, преодоления посткризисных явлений, модернизации экономики, но если

[4] URL: http://www.bankcreds.ru/2011-10-21-08-48-52.html (дата обращения: 20.04.2012).

[5] См.: Правовая политика : словарь и проект концепции / под ред. А. В. Малько. Саратов, 2010. С. 9.

[6] См.: Там же. С. 134.

направления финансовой политики не закреплены в финансово-правовых нормах или закреплены, но не могут регулировать возникающие соответствующие при этом правоотношения, об эффективной финансовой политике не приходится говорить. В данном аспекте особо следует отметить, что, закрепляя в нормах права способы, механизм реализации задач государства (муниципальных образований) в финансовой сфере, законодатель способствует функционированию важного и необходимого института государственного принуждения и юридической ответственности[7]. Необходимость применения государственного правового принуждения в сфере публичных финансов, финансово-правовой ответственности обусловлено одной из наиболее актуальных функций государства – обеспечение управляемости и подконтрольности государственных финансовых ресурсов, создания условий для использования их в качестве важнейшего фактора развития страны, ее экономики.

Основное назначение финансово-правового принуждения заключается в борьбе с правонарушениями и иными нежелательными последствиями, а также в охране и дальнейшем развитии общественных отношений в сфере аккумулирования и использования бюджетных средств. Поскольку конечной целью финансовой деятельности Российского государства является покрытие затрат на социально-заказные программы, можно утверждать, что конечной целью финансово-правового принуждения должно быть всеобщее материальное, финансовое благосостояние общества в целом, где высшей ценностью является человек.

В рамках анализа сущности и содержания института принуждения в финансовом праве несомненный научный интерес представляет анализ соотношения и связи финансово-правового принуждения и финансового контроля, что позволяет сформировать градацию мер принуждения в сфере финансов на две группы: меры юридической ответственности и меры организационно-процессуального характера в зависимости от того, какая функция контрольной деятельности обеспечивается при реализации той или иной меры принуждения.

Анализ действующего законодательства и основных вопросов осуществления финансового контроля позволяет отметить, что повышение роли государственного финансового контроля на этапе формирования правового государства, укрепления рыночных отношений в современных условиях обусловлено следующими факторами:

– необходимостью динамичного развития страны на базе совершенствования бюджетно-налогового и социально-экономического федерализма;

– необходимостью эффективного контроля за рациональным и эффективным использованием государственных и муниципальных финансовых ресурсов;

[7] В финансовом законодательстве до настоящего времени отсутствует системное законодательное закрепление финансового процесса, финансового правонарушения, финансово-правовой ответственности, финансовых санкций.

– децентрализацией управления формированием органов государственного финансового контроля нового качества на всех уровнях властной иерархии, определением и законодательным закреплением их места и роли в системе единого государственного финансового контроля;

– необходимостью совершенствования действующего финансового законодательства.

Вместе с тем, по общераспространенному мнению, непрекращающиеся внесения изменений и усовершенствование законодательства, в том числе и в финансовой сфере, являются закономерностью развития современного цивилизованного государства и представляют собой необходимое условие повышения авторитета законодательства и укрепления законности[8]. Тем не менее достичь эффективности финансовой политики возможно только при наличии адекватной правовой базы, на что неоднократно обращают внимание исследователи и практики.

Среди проблем оптимизации финансового права, а следовательно, и финансовой политики, по справедливому мнению Н. И. Химичевой, требуют внимания и разрешения вопросы системы данной отрасли, касающиеся круга включаемых в нее подотраслей, институтов и соответствующих правовых норм[9]. Например, в науке финансового права недостаточно уделено внимания особенностям финансово-правового статуса отдельных субъектов, от деятельности которых зависит качество финансовой деятельности государства (муниципальных образований). Так, одним из таких субъектов является прокуратура с входящими в ее систему органами. Финансово-правовая составляющая прокурорского воздействия на порядок образования, распределения и использования денежных средств бюджета (бюджетов) обеспечивает законность и соблюдение требований финансового законодательства всеми участниками финансовой деятельности государства (муниципальных образований). В современных условиях функционирования системы органов государства необходимо учесть особенности деятельности прокуратуры в финансовой сфере, так как соответствующие полномочия прокуратуры в сфере публичных финансов обусловливают самостоятельное направление прокурорского надзора, поскольку аналогичного рода объема полномочий в отношении вышеуказанных участников финансовых отношений не имеется у других органов государственной власти России.

В особом исследовательском подходе нуждаются правовые вопросы государственного регулирования ценообразования в системе современной финансовой политики. Государственное воздействие на цены служит глобальным целям государственного регулирования экономики, целям конъюнктурной и структурной политики, борьбе с инфляцией. Ценовая политика предусматривает тесную взаимосвязь с налоговой и бюджетной

[8] См.: *Головистикова А. Н., Дмитриев Ю. А.* Проблемы теории государства и права : учебник. М., 2005. С. 454 ; *Старилов Ю. Н.* Административное право – на уровень правового государства. Воронеж, 2003. С. 61.

[9] См.: *Химичева Н. И.* Финансово-правовая политика. Правовая политика : (словарь и проект концепции). Саратов, 2010. С. 135.

политикой, поскольку государство как особый субъект указанных отношений оказывает прямое воздействие на цены, вводя или отменяя соответствующие ограничения, в том числе изменяя учетную ставку, устанавливая налоговые льготы, тарифы и т.д. и закрепляя специальные методы и способы государственного ценообразования в законодательстве.

В тесной связи с вопросами государственного регулирования ценообразования находятся вопросы финансово-правового регулирования денежного обращения. Денежное обращение, движение денежных потоков требуют четкой организации денежных расчетов, поэтому сфера денежного обращения, процесс кругооборота денег в наличной и безналичной формах как необходимый атрибут функционирования современного государства испытывают на себе принудительно-властное воздействие государства, поскольку оно заинтересовано в соблюдении всеми участниками оборота денег соответствующих правил и предписаний. Кроме того, соблюдение расчетной дисциплины, законодательства, регулирующего денежное обращение непосредственным образом, отражается на темпах экономического роста и обеспечивает эффективное функционирование финансовой системы.

Представляется, что к причинам, обусловливающим необходимость применения государственного принуждения в сфере денежного обращения, можно отнести следующие: важная роль денежного обращения в жизни государства, ее экономики; необходимость укрепления национальной валюты; наличие императивного метода правового регулирования отношений в сфере денежного обращения и расчетов; наличие правонарушений в сфере денежного обращения.

Необходимо указать, что принуждение в сфере денежного обращения немыслимо без правоприменительной деятельности; осуществляется в рамках охранительных правоотношений; сопряжено (в основном) с причинением правоограничений. Принуждение как регулятор денежного обращения имеет свои особенности, которые выражаются в правовом статусе участников денежного оборота, в содержании, формах и механизме реализации принудительного воздействия.

Важнейшим аспектом современной финансовой политики является антиинфляционная политика, под которой принято понимать комплекс мер по государственному регулированию экономики, направленных на борьбу с инфляцией. Инфляция оказывает отрицательное воздействие на экономическое развитие страны, отрицательно влияет на бюджетную, кредитно-денежную систему, вызывает снижение курса национальной валюты. Таким образом, инфляция является одним из факторов экономического кризиса.

В связи с отрицательными социально-экономическими последствиями инфляции необходимо ее регулирование (упорядочивать, налаживать, приводить в порядок[10]), т.е. необходим соответствующий механизм воз-

[10] См.: *Ожегов С. И., Шведова Н. Ю.* Толковый словарь русского языка. М., 1997. С. 672.

действия, позволяющий минимизировать инфляционные последствия. Важное место в данном процессе должно занимать государство, поскольку, как писал Е. Примаков, «…государство наряду с рынком выступает как регулятор процесса. В отдельные периоды роль государственного регулирования экономики возрастает, подчас снижается, но никогда полностью не исчезает»[11].

В общем смысле инфляция – это рост цен и обесценение денег под влиянием определенных факторов. В данном аспекте следует отметить функционирование таких институтов (среди прочих), как эмиссия денег, денежное обращение (наличное и безналичное), банковский кредит, государственный кредит и государственный долг, бюджетный дефицит, механизм налогообложения. Причем в экономической литературе особо выделяют ценовой фактор как главную форму проявления инфляции.

В процессе реализации антиинфляционной политики указанные институты так или иначе подлежат правовому воздействию, т.е. государство, реализуя основные направления своей деятельности по регулированию экономики, использует правовой механизм. В связи с этим следует согласиться с позицией Председателя Центрального банка Швеции С. Ингвеса, который отмечал: «Когда дело касается исключительных обстоятельств, когда возникает угроза платежной системе и стабильности финансовой системы, общим знаменателем разных кризисов, как представляется, является то, что власти признают невозможность полагаться на обычные правила. Вместо этого применяются специальные нормы или специальное кризисное законодательство»[12].

Следовательно, антиинфляционная политика должна включать комплекс взаимосвязанных мер, среди которых важную роль играет право. Искусство реализации антиинфляционной политики – комплексность, требует согласования как экономических, так и правовых компонентов. Без учета экономических факторов правовые нормы в системе антиинфляционных мероприятий будут нежизнеспособными, в свою очередь без правовых норм никакие антиинфляционные меры не дадут эффективного результата.

Таким образом, правильная финансовая политика обеспечивается эффективной, жизнеспособной правовой базой, способной воздействовать на экономическую жизнь общества, удовлетворять интересы и потребности личности и общества в целом.

[11] Российская газета. 2010. 14 янв.

[12] Цит. по: *Турбанов А. В., Евстратенко Н. Н.* Мировой финансовый кризис : защита вкладчиков – приоритетная задача // Банковское право. 2008. № 5. С. 4.

ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ АУДИТ КАК СОСТАВЛЯЮЩАЯ КОНТРОЛЬНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРИРОДООХРАННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

ECOLOGICAL AUDIT AS PART OF THE ANALYSIS OF ENVIRONMENTAL ACTIVITIES OF THE ORGANIZATION

Л. Коробейникова

кандидат экономических наук, доцент

Воронежский государственный университет

Статья посвящена характеристике экологического аудита и его преимуществ для организации.

The article is devoted to the characterization of anvironmental audit and its benefits for the organization

Проблема совершенствования отношений по природопользованию обусловлена экологическими трудностями экономического роста, а также ухудшением природных условий воспроизводства рабочей силы. Суть в том, что, во-первых, растут затраты совокупного труда на получение элементов природной среды, используемых в производстве; во-вторых, происходят большие потери общественного труда в результате нерационального использования сырья, материалов, топлива, составляющих элементы природной среды; в-третьих, возникает необходимость выделения значительного количества совокупного труда для ликвидации негативных последствий воздействия производства на природную среду; в-четвертых, возрастает дефицит природных условий производства.

Данные факторы обусловили необходимость совершенствования экономического механизма защиты окружающей среды. В условиях рынка, самостоятельности хозяйствующих субъектов различных организационно-правовых форм эффективность подобного механизма определяется его способностью согласовывать цели функционирования и развития двух главных звеньев территориально-производственного комплекса – хозяйствующего субъекта и региона в целом. Каждое из них свободно в выборе методов управления на своем уровне, но при этом должно учитывать ограничения, формируемые как другим звеном, так и внешней средой (государством, внутренним и внешним рынками).

Разработка механизма, стимулирующего природоохранные мероприятия на предприятиях-загрязнителях и способствующего накоплению финансовых и материальных ресурсов в регионе, необходимых для обеспечения его социально-экономического и экологического развития, связана с решением двух задач:

• нужно сформировать его структуру, т.е. выделить основные элементы и их взаимосвязи, определяющие перечень прав и обязанностей хозяйствующих субъектов и региональной системы управления;

© Коробейникова Л., 2012

• оценить наиболее рациональные уровни природоохранных нормативов, выплат, штрафов, поощрений, определяющих конкретное содержание такого механизма.

В последнее десятилетие в мировой практике наметились позитивные тенденции, направленные на решение проблем охраны природных ресурсов и экосистем для обеспечения дальнейшего экологически устойчивого социально-экономического развития регионов. В период рыночных преобразований особенно актуальны проблемы устойчивого экономико-экологического развития для многих территорий, где остро стоят глубоко назревшие проблемы охраны природных ресурсов и экосистем. Для их успешного практического решения необходимо расширение и обогащение средств механизма экономического природопользования на основе разработки и внедрения его новых элементов и инструментария, в том числе природоохранного регулирования. Одним из наиболее эффективных инструментов экономико-экологического контроля в процессе становления рыночной экономики должен стать экологический аудит.

В современных условиях обострения экологических проблем рынок побуждает к рациональному хозяйствованию и совмещению бизнеса с решением экологических проблем. По утверждению представителей крупных фирм Европы, «зеленый имидж» вызван коммерческой необходимостью, способностью фирмы «смотреть далеко вперед». Многие хозяйствующие субъекты считают, что своевременная политика осуществления экологически обоснованного подхода к бизнесу является своего рода капиталовложением, ориентированным, в том числе, и на завоевание обширного рынка. Представители многих крупных фирм осознали, что обязаны работать с большей ответственностью по отношению к окружающей среде.

Экономический механизм экологического регулирования – сложная многоуровневая система отношений субъектов хозяйствования между собой и с вышестоящими органами. Связующим рычагом этих отношений должен стать экологический аудит (ЭА) как инструмент, включающий в себя организационно-экономические факторы защиты окружающей среды. Он позволяет выбрать оптимальный вариант природоохранных сооружений, организовать информационно-аналитический контроль состояния и степени эксплуатации природоохранной техники, дать экономическую оценку намечаемых технических и технологических усовершенствований.

Определение экологического аудита дано ст. 1 Федерального закона «Об охране окружающей среды» от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ (в действующей редакции от 14.07.2008 № 118-ФЗ)[1]. В данном нормативном документе экологический аудит определяется как «независимая, комплексная, документированная оценка соблюдения субъектом хозяйственной и иной деятельности требований, в том числе нормативов и нормативных документов, в области охраны окружающей среды, требований международных стандартов и подготовка рекомендаций по улучшению такой

[1] Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

деятельности». Отметим, что целью экологического аудита является приведение природоохранной деятельности в соответствие с требованиями законодательства и нормативных актов, оптимизация использования природных ресурсов, снижение и упорядочение энергопотребления, уменьшение отходов, предотвращение аварийных сбросов, выбросов и техногенных катастроф.

Поскольку речь идет об исследовании всех аспектов хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта, то экологический аудит должен объединить и расширить программы и методики уже существующих видов аудита – производственного, финансовой деятельности, аудита на соответствие.

Заключение экоаудитора будет содержать следующую информацию:

• выводы о соответствии природоохранной и производственной деятельности законодательству и нормативным актам;

• заключение о состоянии финансово-экономической отчетности, учета, своевременности и величине текущих экологических платежей, целенаправленности использования капитальных средств, выделенных на охрану окружающей среды;

• оценку воздействия аудируемого хозяйствующего субъекта на состояние среды, здоровье производственного и управленческого персонала, экологию в регионе, данные о наличии и величине выбросов (сбросов) загрязняющих веществ, производство которых ограничено или запрещено международными обязательствами государства;

• результаты анализа темпов роста производства продукции и количества выбросов и сбросов загрязняющих веществ, потребления энергетических и материальных ресурсов;

• результаты сравнительного анализа основных показателей природоохранной и производственной деятельности аудируемого хозяйствующего субъекта;

• оценку потенциальной опасности аудируемого хозяйствующего субъекта при возникновении аварийной ситуации, эффективность разработанного плана работ по ликвидации очагов аварии, наличие необходимых материально-технических средств;

• заключение о профессиональной компетентности работников природоохранных служб хозяйствующего субъекта, их обеспеченности современными техническими средствами контроля соблюдения допустимых величин загрязнения;

• информированность управленческого и производственного персонала о величине и характере загрязнения окружающей среды их хозяйствующим субъектом, наличие материального и морального стимулирования за снижение уровня загрязнения и энерго- и материалоемкости выпускаемой продукции.

Исходя из задач, особенностей составления программ и методики проведения, следует отметить, что экологический аудит (ЭА) – это независимое исследование аспектов хозяйственной деятельности организаций различных форм собственности для установления размера прямого или

косвенного воздействия на состояние окружающей среды. Выделим следующие направления экологического аудита, что представлено в табл. 1.

На основании заключения экоаудитора решить конкретную проблему (например, уменьшить количество или концентрацию определенного загрязняющего ингредиента) можно различными, часто альтернативными методами. В зависимости от радикальности принятого решения и остроты проблемы необходимые природоохранные мероприятия могут находиться в диапазоне от организационных мер и повышения контроля ведения технологического процесса и работой средозащитного оборудования до закрытия хозяйствующего субъекта с его последующим перепрофилированием. Один из важных факторов, способствующих развитию экологического аудита в мире, – процедура реализации программы. В процессе проведения экоаудирования установление и наказание виновных не является главной целью.

Т а б л и ц а 1

Направления и объекты экологического аудита

ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ АУДИТ		
Производственный экологический аудит	Экологический аудит финансовой деятельности	Экологический аудит на соответствие
• Состав, структура, техническое состояние основных природоохранных средств	• Текущие затраты на охрану окружающей среды	• Соблюдение действующего законодательства
• Источники экологической безопасности	• Платежи за загрязнения в пределах лимитов	• Соблюдение международных требований
• Пропускная способность очистных сооружений	• Платежи за сверхлимитные загрязнения	• Соблюдение рациональности структуры природоохранной деятельности
	• Платежи за природные ресурсы	• Соответствие информационного обеспечения целям управления природоохранной деятельности
• Прогрессивность методов очистки	• Капитальные затраты на охрану окружающей среды	• Соответствие технического обеспечения целям управления природоохранной деятельности
	• Финансирование научно-исследовательских работ природоохранного назначения	• Соответствие учетно-контрольного обеспечения целям управления природоохранной деятельности

Гораздо важнее для руководства компаний выявление узких мест во всех сферах деятельности объекта, оказывающих в той или иной степени негативное влияние на окружающую среду, и содействие в его умень-

19. Заказ 732

шении. Проведение объективного исследования невозможно без тесного сотрудничества с администрацией и производственным персоналом хозяйствующего субъекта, т.е. без превращения его из подконтрольного в полноправного партнера, мнение и аргументация которого учитывается на всех этапах проведения экологического аудита.

Экологический аудит предупреждает ситуацию, когда экологические проблемы волнуют лишь руководство компании, вынужденное на свой страх и риск скрывать негативные последствия производственной деятельности до предела, за которым их сокрытие станет невозможным, а устранение повлечет судебные разбирательства и санкции. С этой целью целесообразно привлечение к решению экологических проблем конкретного хозяйствующего субъекта научного потенциала региона, сотрудников природоохранных служб, финансовых учреждений.

По данным Всемирного банка, возможное повышение стоимости проектов, связанное с проведением оценки воздействия на среду и последующим учетом экологических ограничений, окупается в среднем за 5–7 лет. Включение экологических факторов в процедуру принятия решений на стадии проектирования обходится в 3–4 раза дешевле последующей установки дополнительного очистного оборудования, а затраты на ликвидацию последствий от использования неэкологической технологии и оборудования оказываются в 30–35 раз выше расходов, которые потребовались бы для разработки экологически чистой технологии и применения экологически совершенного оборудования.

Объективное исследование комплексного влияния экоаудируемого хозяйствующего субъекта на состояние окружающей среды с учетом мнений всех заинтересованных сторон поможет избежать дальнейшего усугубления эколого-экономического кризиса и определиться в методах учета экологического фактора при разработке стратегии и тактики хозяйственной деятельности. Это позволит повысить производственную безопасность хозяйствующего субъекта, следовательно, его инвестиционную привлекательность.

Для реализации такого подхода хозяйствующий субъект должен осуществлять эффективные меры по планированию производства не только на основании данных служб менеджмента и маркетинга, но и данных служб независимого экологического аудита. Агентство по охране окружающей среды США было ведущим по внедрению экологического аудита. Здесь изданы директивы экополитики, которые рекомендуют, учитывая нормативные требования, идентифицировать фактические и потенциальные проблемы охраны окружающей среды. Международная Торговая палата также составила контрольные директивы, которые обеспечивают саморегулирование со стороны делового сообщества в духе экологической ответственности. По определению Международной Торговой палаты аудита, экологический аудит как инструмент управления включает систематическую, зарегистрированную, периодическую и объективную оценку того, как эффективно организованное управление и оборудование выполняют функцию защиты окружающей среды:

• усиление управления и контроля над действиями, направленными на окружающую среду;

• обложение налогом соответственно требованиям; оценка деятельности компании, соответственно предъявляемым нормативам и требованиям.

Таким образом, экологический аудит должен быть полным и перманентным, т.е. давать полную оценку того, как выполняются требования к состоянию окружающей природной среды зарегистрированным лицом. Аудит проводится независимыми экспертами.

Основные причины, по которым проводится экологический аудит, заключаются в следующем:

• страхование (затраты на ликвидацию последствий загрязнения окружающей среды);

• конкуренция на рынке (товары должны быть экологически чистыми, что повышает спрос на потребительском рынке, специальным экоярлыком выделяются товары, прошедшие проверку);

• приобретение (затраты на приобретение земельного участка или хозяйствующего субъекта могут оказаться завышенными; экспертиза состояния окружающей среды и загрязнения земельных участков приобретаемого объекта);

• законодательство (необходимость разрешений работы с загрязняющими материалами).

Комплексный контроль должен своевременно выявлять качество экономико-экологических управленческих решений до возникновения потерь, так как превышение издержек производства (в том числе и из-за загрязнения окружающей среды) или выпуск экологически грязной продукции ведут к потере рынков сбыта. Формирование рыночных отношений, появление разных форм собственности в производстве, обмене и потреблении необходимого для общества продукта вносит существенные изменения в систему управления микроэкономикой и ее функции, в частности, финансово-хозяйственного контроля и экологического контроля.

Около 30 лет назад в странах с рыночной экономикой организационная схема хозяйственно-финансового контроля была дополнена введением экологического аудита. В международной практике экологический аудит реализован в практический механизм деятельности, основанной на законодательной и нормативно-методической базе, имеет развитую организационную инфраструктуру и оснащен квалифицированными кадрами экоаудиторов. В США, Японии, странах Европейского Союза процедура экологического аудита направлена на повышение эффективности экологической политики компаний или промышленных предприятий.

Международной организацией стандартизации принят Проект международного стандарта 150/DIS 1410, который содержит основные указания по экологическому аудиту в составе основных положений, процедуры аудита систем экологического менеджмента и квалификационные кри-

терии экологических аудиторов[2]. До его утверждения в качестве аналога рекомендуется использовать Стандарт Европейского Банка Реконструкции и Развития, которым разработан Протокол экологического аудита для промышленных предприятий общего типа, Стандартный формат аудиторского отчета, Рабочее руководство для аудиторов по вопросам окружающей среды, здоровья населения и экологической безопасности. Характерной особенностью этих стандартов является их комплексная направленность на оценку состояния окружающей среды, охраны труда и здоровья работников хозяйствующих субъектов, которые предусматриваются в инвестиционном проекте развития.

Согласно определению Европейского стандарта, экоаудит является независимым свидетельством в интересах производителя и государства уровня экологической эффективности управления предприятием и использования технологического оборудования с целью повышения конкурентоспособности продукции. Цель проведения экологического аудита зависит от типа аудита (финансовый, технический, управленческий), который завершается формированием аудиторских выводов об экологическом состоянии проверяемого объекта. Основные задачи экоаудита включают сбор достоверной выходной информации о производственной деятельности объекта и формировании на ее основе выводов относительно реального экологического состояния объекта (отходоемкости производства, экологоемкости, ущербоемкости, экологической оценки оборудования и технологий, качества продукции).

Кроме того, экологический аудит должен решать ряд функциональных задач, таких как корректировка, оперативный контроль и стратегия развития. Задачи корректировки определяют необходимость выдачи рекомендаций, направленных на устранение выявленных в процессе экологического аудита недостатков в работе хозяйствующего субъекта. Оперативный контроль предусматривает осуществление постоянного, внутреннего аудита непосредственно в процессе производственной деятельности объекта для того, чтобы избежать «экологической ошибки» и издержки, а также для разработки и выбора экологически обоснованных решений. На этой основе аудитором вырабатываются рекомендации по оптимальному решению или варианты альтернативных решений.

Стратегические задачи экологического аудита лежат в сфере обоснования экологизированной стратегии развития предприятия (его политики) в соответствии с планами развития на основании данных, полученных в процессе аудита. Экологический аудит обязан занять равноправное положение наряду с экологической экспертизой и экологической инспекцией. Главным является то, что экологический аудит позволяет без дополнительных бюджетных затрат усилить управление охраной окружающей природной среды, повысить эффективность управления природоохранной деятельностью. Поэтому государство должно быть заинтересовано в

[2] См.: *Серов Г. П.* Экологический аудит и экоаудиторская деятельность : науч.-практ. руководство. М., 2008. 406 с.

развитии экологического аудита и создании соответствующих правовых и нормативных основ для его функционирования.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что смешанная государственно-рыночная система экологического управления соответствует интересам государства, рыночным структурам и интересам хозяйствующих субъектов. При этом не возникает противоречия интересов, так как экоаудит «закрывает» аспекты управления, структура которых не заполнена. Экологический аудит должен быть основан на экологическом учете. Понятие экологического учета еще не приобрело окончательного осмысления и логической завершенности в виде комплексно сформированной системы знаний в экономико-экологической теории и практике. Несомненно, он должен стать частью управленческого учета, который как автономная экономическая категория возник около 20 лет назад. В соответствии с новым подходом учет должен объединять в себе процессы идентификации, измерения и коммуникации экономико-экологической информации, которые позволили бы пользователям принимать на ее основе соответствующие управленческие решения. Таким образом, в рамках традиционной системы учета выделяется сравнительно автономная подсистема информационной базы управления.

Экономико-экологическая система как организация включает в себя подсистемы: основного фундаментального процесса (производство, предоставление услуг), процесса использования и защиты природных ресурсов (использование природных ресурсов в материальном производстве, природоохранная деятельность, размещение отходов в окружающей среде) и подсистему управления данными процессами. Подсистему управления можно, в свою очередь, подразделить на две системы низшего порядка: систему основного функционального процесса, т.е. собственно управления как процесса принятия решений, и систему обслуживания управленческого процесса. Компонентом этой подсистемы является управленческий учет, в том числе по экологическим объектам — экологический учет, который является необходимой базой для осуществления экологического аудита.

Обобщение результатов теоретических и аналитических исследований, проводимых учеными и специалистами-практиками в области экологического аудита, позволяет сделать вывод о необходимости комплексного подхода к организации аудита по экологическим вопросам. Целесообразно использовать обобщенную модель экологического аудита, которая раскрывает его структуру и основные характеристики.

Экологический аудит, как и всякий вид деятельности, следует рассматривать с точки зрения системного подхода и системного процесса, в центре которого имеется независимая экоаудиторская служба. Для того, чтобы созданное подразделение могло эффективно функционировать, необходимо опираться на законы и правила современного экологического управления. На основании системного подхода к процессу управления экологической аудиторской деятельностью разработан алгоритм, согласно которому все этапы управления в зависимости от выполняемых функций

разделены на основные блоки: планирование, организация, операционная функция, контроль и мотивация. Основные элементы экологического аудита и их краткая характеристика представлены в табл. 2.

Таблица 2

Элементы экологического аудита и их характеристика

Элементы экологического аудита	Краткая характеристика
А	В
1. Предмет	экономические, экологические, информационные, организационные и другие системы
2. Функции	проверка экономико-экологической отчетности; оценка природоохранной деятельности хозяйствующего субъекта; оказание аудиторских услуг, в том числе выдача рекомендаций по повышению эффективности природоохранной деятельности
3. Стадии	постановка проблемы; сбор данных, анкетирование, оценка информационных материалов, услуги
4. Информационная база аудита	информационные, организационно-функциональные, корреспонденция аудитора, хозяйствующего субъекта – клиента, государственных служб по охране окружающей среды, управления статистики и др.
5. Методы	системный анализ и системный подход, экономико-экологический анализ; сравнительный экономико-экологический анализ и оценка; логический анализ, метод экспертных оценок и пр.
6. Приемы	определение состояния объектов и их экологических подразделений; сопоставление; оценка
7. Виды	внутренний (зависимый) и внешний (независимый)
8. Риск	собственный; риск контроля; риск выявления
9. Нормативы	национальные (внутренние, внешние); международные (внутренние и внешние)

Таким образом, экологическое аудирование системы экологического управления в соответствии со стандартом ISO 14001 определяется как систематический и документированный процесс получения объективных доказательств для определения, соответствует ли система экологического управления хозяйствующего субъекта критериям, которые предъявляются к таким системам.

Хозяйствующий субъект должен развивать и поддерживать периодическое проведение аудитов систем экологического менеджмента. Во время проведения экологических аудитов определяется, соответствует или не соответствует действующая система экологического менеджмента требованиям Международного стандарта ISO 14001 (или его националь-

ного аналога), а также насколько обеспечивается и поддерживается ее функционирование[3]. Программа экологического аудита системы экологического менеджмента должна быть основана на настоящей экологической деятельности хозяйствующего субъекта и результатах предыдущих аудитов.

Проведение экологического аудирования должно быть выгодным руководству хозяйствующего субъекта, так как результаты аудитов информируют его, работает ли система экологического управления так, как она должна работать в соответствии с заявленной экологической политикой и целями.

Хозяйствующий субъект может заказывать проведение экологического аудита с иными целями, например, с целью сертификации системы экологического менеджмента третьей стороной в соответствии с национальным или международным стандартами.

Программы и процедуры экологического аудирования должны учитывать приоритетные экологические аспекты деятельности хозяйствующего субъекта, периодичность проведения проверок, эффективное планирование и эффективную организацию работы аудиторов, активное использование результатов аудита, уровень профессиональной компетенции аудиторов, общую методологию экологического аудирования и методику осуществления аудиторских проверок.

Экологический аудит систем экологического менеджмента может быть внутренним и/или внешним. В случае внутреннего аудита руководство хозяйствующего субъекта поручает ответственным специалистам из числа персонала формирование аудиторской «команды», куда могут входить и специалисты со стороны. В случае внешнего аудита заключается договор со специализированной аудиторской фирмой или специалистом, являющимися членами СРО аудиторов и формирующими аудиторскую «команду», в состав которой могут входить и представители хозяйствующего субъекта. В любом случае, специалисты, осуществляющие экологический аудит, должны быть квалифицированными, беспристрастными и объективными.

Создать и обеспечить эффективное функционирование системы экологического управления непросто, поэтому можно проводить экологическое аудирование с целью выявления тех направлений и аспектов деятельности, которые еще недостаточно развиты. Заключение экологического аудирования должно содержать квалифицированные рекомендации по развитию экологического управления хозяйствующего субъекта и быть направлено на создание эффективной системы экологического управления.

Аудит хозяйствующего субъекта может проводиться для представления информации государственным органам экологического контроля и управления в целях официальной сертификации системы экологического менеджмента. Такой аудит выполняется внешними независимыми аудиторами или аудиторскими организациями, специалистом, являющимися

[3] См.: *Серов Г. П.* Указ. соч. 406 с.

членами СРО аудиторов. Также всегда является внешним экологический аудит, который проводится для банков или инвесторов.

Планирование – определение целей и задач экологического аудита, выбор стратегий; разработка обеспечивающих планов (указания по принятию решений и выполнению действий); определение тактики, политики правил и приемов, формирование бюджета.

Организация – формирование организационной структуры службы (хозяйствующего субъекта), подбор и подготовка кадров; создание информационно-нормативной и материально-технической базы.

Операционная функция охватывает процесс проведения экологического аудита, его технику и технологию и состоит из нескольких этапов:

• ознакомление с бизнес-планом хозяйствующего субъекта;

• заключение договора на проведение аудиторской проверки и определение аудиторского риска; оценка системы учета природопользования хозяйствующего субъекта, оценка природоохранных мероприятий и внутреннего контроля;

• проверка внутреннего контроля; соблюдение принципов экологического учета;

• предварительный аналитический учет использования природных ресурсов и природоохранной деятельности хозяйствующего субъекта;

• составление отчета и заключения о проверке;

• оказание консультационных услуг.

Контроль – реализация определенных правил, процедур по отношению к материальным и природным ресурсам; определение показателей результативности; сравнение результатов со стандартными действиями. Неотъемлемым этапом любой деятельности является контроль хода и оценки полученных результатов. В процессе контроля экологической аудиторской деятельности используются стандарты, нормативы, измерения фактически достигнутых результатов, базовые показатели и корректировки, если полученные результаты существенно отличаются от стандартов. Контроль является фундаментальным элементом управления. В управлении экологической аудиторской деятельностью целесообразно использовать три основных вида контроля: предварительный, текущий и заключительный.

Процедура контроля включает сопоставление полученных результатов со стандартами, нормативами, критериями и принятие соответствующих корректирующих действий. Затем осуществляется сравнительная оценка результатов со стандартами. Именно здесь фиксируются возможные отклонения, измеряются результаты, оценивается информация.

Эффективность контроля определяется не только поведением аудитора, который может по результатам проделанной работы выбрать одну из трех линий поведения: ничего не предпринимать, устранить отклонение, пересмотреть стандарт. Однако для достижения целей организации необходима ориентация на результативность, стратегическую направленность, простоту и экономичность.

Мотивация как элемент управления – это процесс организации коллектива на достижение поставленных целей. Побудительными мотивами здесь должны выступать такие факторы мотивации, как высокая ответственность, материальное вознаграждение, успех, реализация творческого потенциала и делового роста. Еще один аспект совершенствования организации экологического аудита состоит в документировании аудиторских проверок.

Большинство исследователей одним из основных информационных документов о состоянии проверяемого объекта называют анкету для опроса руководителей по организации экологической аудиторской деятельности. С помощью анкеты можно составить общее представление об экологическом состоянии исследуемого хозяйствующего субъекта, выявить особенности управления природопользованием, проблемы в экологическом учете и информационном обеспечении. Аудиторам анкета поможет определить спрос на их услуги, будет способствовать формированию научного подхода к процессу управления и осуществления деятельности в области экологического аудита.

В процессе экологического аудита оцениваются система экоменеджмента хозяйствующего субъекта, технологические процессы, экологическая безопасность объекта, его производственная территория, прилегающая территория до 5 км по периметру, основные технологические и вспомогательные процессы, здания, оборудование и сооружения.

В научной литературе получили освещение вопросы организации экологического аудита, его места и роли в структуре государственного контроля. Определены задачи, цели, критерии, объекты и субъекты экоаудита. Нашли отражение вопросы методологии и концепции экологического аудита. Представлен широкий обзор зарубежного опыта проведения экологического аудита. Особенно детально проработаны вопросы, касающиеся процедуры осуществления экологического аудита хозяйствующего субъекта.

В короткий срок специалисты Минэкобезопасности осуществили разработки, направленные на становление и внедрение в практику хозяйствования этого инструмента, позволяющего регулировать эколого-экономические отношения хозяйственного объекта и природной среды в условиях рынка. Однако экологический аудит как форма контроля в рыночных условиях только тогда окажется эффективным, когда будет «оснащен» научно обоснованной нормативной базой и методическим инструментарием.

Роль экологического аудита в реформировании экономики Воронежского региона может быть выявлена в следующих направлениях управленческой деятельности:

• аудит вывода хозяйствующих субъектов из эксплуатации при реструктуризации отрасли;

• аудиторская экологическая оценка оздоровления приватизируемых хозяйствующих субъектов;

• аудиторская оценка экологических издержек;

• аудиторские рекомендации по ресурсосбережению;

• аудиторская оценка условий экологического страхования;

• аудиторская эколого-экономическая оценка инвестиционной привлекательности объекта;

• аудиторская эколого-экономическая оценка хозяйствующего субъекта;

• аудиторский учет экологических факторов в стоимостной оценке хозяйствующего субъекта;

• аудиторская оценка нормативной базы природопользования хозяйствующего субъекта;

• аудиторская защита корпоративных интересов;

• аудиторская экологическая оценка инновационных и инвестиционных проектов и др.

Таким образом, экологический аудит характеризуется своей комплексностью с выполнением исследовательских и инжиниринговых процедур. В значительной мере он важен на предынвестиционной стадии. При рассмотрении сложных инвестиционных программ и проектов экологический аудит может предвосхищать экологическую экспертизу. Это сопоставимо с финансовым аудитом, который крупные хозяйствующие субъекты проводят перед проверкой финансовой деятельности налоговой инспекцией.

Таким образом, независимый экологический аудиторский контроль в условиях экономических преобразований приобретает функции катализатора для активизации предпринимательской деятельности на принципах экологически безопасного и устойчивого развития. При написании параграфа выявлено новое направление развития функций внутреннего и внешнего прогнозного экоаудита как средства оптимизации и активизации предпринимательской деятельности на основе соблюдения принципов экологической безопасности. Одновременно с контрольными функциями экоаудит выполняет экономическую и экологическую экспертизу по привлечению капитала, развитию инвестиций, внедрению ноу-хау, ресурсосбережению, снижению экологических издержек и т.д. Экспертная функция всех видов аудита является важным направлением развития финансово-хозяйственного и экологического контроля в эффективном использовании капитала в условиях свободного предпринимательства.

Научное издание

ПУБЛИЧНЫЕ ФИНАНСЫ И НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Ежегодник

Выпуск 3

Преференции в финансовом праве и экономике стран Центральной и Восточной Европы

Под редакцией М. В. Карасёвой (Сенцовой)

Редакторы *Ю. С. Гудкова, В. А. Муконина, В. В. Пушкаренко, З. С. Фоменко*
Художественный редактор *Е. В. Жеребцова*
Компьютерная верстка *Л. О. Мещеряковой*
Корректоры *Г. И. Старухина, М. Г. Щигрёва*

Подписано в печать 20.07.2012. Формат 70×100/16
Уч.-изд. л. 24,1. Усл. п. л. 24,4. Тираж 300 экз. Заказ 732

Издательство Воронежского государственного университета
394000 Воронеж, ул. Ф. Энгельса, 8
Отпечатано в типографии Издательско-полиграфического центра
Воронежского государственного университета
394018 Воронеж, ул. Пушкинская, 3