

Лещенко, С.К. Реализация принципа равенства налогообложения в законодательстве, регулирующем уплату подоходного налога с физических лиц в Республике Беларусь /С.К. Лещенко //Конституционный контроль: состояние, проблемы, перспективы: сб. докладов и тезисов выступлений на научно-практической конференции, посвященной пятнадцатилетию Конституционного Суда Республики Беларусь, 30 апр. 2009 г./ отв. за выпуск А.В. Марышкин [и др.] – Минск, 2009. – С. 182 – 185.

РЕАЛИЗАЦИЯ ПРИНЦИПА РАВЕНСТВА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ, РЕГУЛИРУЮЩЕМ УПЛАТУ ПОДОХОДНОГО НАЛОГА С ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

С.К.Лещенко,

доцент кафедры финансового права и правового регулирования хозяйственной деятельности Белорусского государственного университета, кандидат юридических наук, доцент

1. Подоходный налог занимает одно из важных мест в налоговой системе, что определяется наличием большого количества его плательщиков, многократно превышающего число плательщиков иных налогов и сборов. Именно в подоходном налогообложении наиболее ярко проявляется реализация закрепленного в Налоговом кодексе Республики Беларусь принципа равенства налогообложения, который, согласно теории налогового права, состоит в исчислении налогового обязательства в зависимости от имущественного положения налогоплательщика. Применение данного принципа предполагает установление справедливых условий подоходного налогообложения, что означает нейтральность налога по отношению к видам получаемого дохода и их источникам, отсутствие необоснованных налоговых льгот и преимуществ для налогоплательщиков, находящихся в сравнимых условиях.

2. В связи со вступлением в силу Закона Республики Беларусь от 13 ноября 2008 г. «О внесении изменений и дополнений в некоторые законы Республики Беларусь по вопросам налогообложения» подоходное налогообложение с 1 января 2009 г. претерпело существенные изменения. Так, новеллы коснулись оснований и порядка предоставления стандартных налоговых вычетов. В отличие от ранее действовавших норм, допускающих применение в отношении плательщиков налогового вычета в размере одной базовой величины за каждый месяц налогового периода, действующая норма существенно ограничивает круг лиц, имеющих такое право. Условием применения стандартного налогового вычета в размере 250 000 белорусских рублей в месяц является размер дохода по основному месту работы, который не должен превышать 1 500 000 белорусских рублей в месяц. При этом право плательщиков на стандартные налоговые вычеты может быть реализовано только в отношении доходов, получаемых по основному месту работы (службы, учебы); местом основной работы является наниматель, которому в соответствии с законодательством предоставлено право заключения и прекращения трудового договора и у которого ведется трудовая книжка. Анализируемые нормы, по нашему мнению, создают неравные фискальные условия для одной и той же категории налогоплательщиков.

Во-первых, право на стандартные налоговые вычеты утратили плательщики, которые получают доходы, но не имеют при этом основного места работы (например, лица, выполняющие работы по договорам подряда, возмездного оказания услуг, получающие доходы по авторским договорам, процентные доходы при предоставлении займов и др.).

Во-вторых, налоговая нагрузка различается в отношении физических лиц, получающих одинаковые по величине доходы, но из разных источников. Лица, получающие доходы только по основному месту работы, лишаются права на стандартный налоговый вычет, если их доход превысил 1 500 000 белорусских рублей в месяц. В то же время в отношении лиц, имеющих дополнительный доход не по основному месту работы, названное ограничение не действует.

В-третьих, налогоплательщик не имеет возможности реализовать право на стандартный налоговый вычет в случае, если в календарном месяце доход был низким, то есть имелся недостаток налоговой базы для реализации стандартного вычета, или в случае, когда плательщик не работал в каком-либо из календарных месяцев и не получал в связи с этим доходов.

В-четвертых, лица, менявшие в течение календарного месяца основное место работы, наоборот, формально претендуют на получение нескольких стандартных налоговых вычетов в размере 250 000 белорусских рублей в месяц (по каждому из основных мест работы).

3. Анализируемые изменения внесены законодателем с целью максимально упростить порядок взыскания подоходного налога с физических лиц. В то же время несколько нарушена правовая конструкция данного налога. Несмотря на положения ст. 11 Закона Республики Беларусь «О подоходном налоге с физических лиц», определяющие в качестве налогового периода календарный год, доходы, полученные лицами в течение этого периода, не суммируются, что является основной причиной создания неравной фискальной ситуации для налогоплательщиков, находящихся в сравнимых условиях. Исключена норма, согласно которой налоговым органом по окончании налогового периода на основании налоговой декларации (расчета) и документов, подтверждающих право на вычеты, производится перерасчет налоговой базы с учетом предоставления стандартных налоговых вычетов в случаях, когда в течение налогового периода стандартные налоговые вычеты плательщику не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, чем предусмотрено Законом «О подоходном налоге с физических лиц». Можно констатировать, что нормы данного Закона ставят величину налоговой нагрузки в зависимость не от величины дохода плательщика, что охватывается принципом равенства налогообложения, а от иных, второстепенных обстоятельств. В частности, размер предоставляемых налоговых вычетов зависит от наличия или отсутствия постоянного места работы, факта смены основного места работы, наличия или отсутствия перерывов в работе в течение налогового периода, величины дохода плательщика в отдельные месяцы налогового периода и др.

4. Непременным условием развития правовой системы Республики Беларусь является реализация важнейших конституционных принципов в отраслевом законодательстве. Один из основополагающих принципов - провозглашенный ст. 22 Конституции Республики Беларусь принцип равенства всех перед законом, который в налоговом законодательстве трансформируется в принцип равенства налогообложения, закрепленный в ст. 2 Налогового кодекса. С учетом важности толкования принципа равенства в налоговых отношениях в конституциях ряда государств закреплены специальные нормы, останавливающие его содержание. В частности, в Конституции Испании предусмотрено, что налоговые обязанности граждан должны измеряться с экономическими возможностями плательщика. В Конституции Италии установлена обязанность лиц участвовать в государственных расходах в соответствии с налоговой платежеспособностью. Конституция Республики Беларусь и Налоговый кодекс Республики Беларусь не содержат указания на содержание принципа равенства применительно к налоговым отношениям. В науке налогового права обосновывается вывод о том, что равенство налогообложения состоит в исполнении налогового обязательства в зависимости от имущественного положения налогоплательщика: чем больше доходов, тем больше налогов. Полагаем, что налоговое законодательство, прежде всего о подоходном налогообложении, предстоит подвергнуть ревизии на предмет реализации в нем норм-принципов, закрепленных в Конституции и Общей части Налогового кодекса. Первостепенную роль в этом может сыграть Конституционный Суд Республики Беларусь, который, осуществляя свою компетенцию, опирается на нормы-принципы и может выработать глубокие, научно обоснованные и весомые правовые позиции по вопросу о содержании принципов налогового законодательства.