

УДК 336.221

Е. В. Мягкая

Белорусский государственный университет, Министерство образования Республики Беларусь, пр. Независимости, 4, 220030
Минск, Республика Беларусь, +375 (29) 252 44 69, mvkaterina@gmail.com

РЕТРОСПЕКТИВНЫЙ АНАЛИЗ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ПОДОХОДНОГО НАЛОГА В СПОРТИВНОЙ СФЕРЕ В СОВРЕМЕННОЙ БЕЛАРУСИ

В статье рассматривается эволюция подоходного налога с физических лиц в Республике Беларусь, начиная с 1991 года и по настоящий период. Акцент поставлен на изучение указанных правоотношений применительно к спортивной сфере. Анализируются особенности взимания подоходного налога с физических лиц в отношении спортсменов, тренеров, выделяются наиболее значимые изменения правового регулирования. В частности, рассматривается изменение ставок налогообложения, расширение перечня объектов, не подлежащих налогообложению, распространение профессионального вычета на спортсменов, тренеров, которые являются индивидуальными предпринимателями. Также уделено особое внимание описанию законодательно предоставленных налоговых льгот указанной группе субъектов, проведен ретроспективный анализ их правового закрепления, выполнено экономическое сравнение льготуемых сумм на основе установленного курса валют на исследуемый промежуток времени. В заключении формулируются выводы, отражающие позицию автора по исследуемым вопросам, предлагаются пути совершенствования налогового законодательства в данной сфере.

Ключевые слова: история налогообложения; спортсмен; тренер; подоходный налог с физических лиц; налоговые льготы; ставка налогообложения.

Библиогр.: 20 назв.

E. V. Myagkaya

Belarusian State University, Ministry of Education of the Republic of Belarus, 4, Nezavisimosti ave.,
220030 Minsk, the Republic of Belarus, +375 (29) 252 44 69, mvkaterina@gmail.com

THE RETROSPECTIVE ANALYSIS OF LEGAL REGULATION OF THE INCOME TAX IN SPORTS IN MODERN BELARUS

The evolution of the income tax from individuals in the Republic of Belarus since 1991 has been considered in the article. The focus is given to the research of the legal issues in sports. The peculiarities of the collection of income tax from individuals in relation to athletes and coaches are analyzed, the most significant changes of legal regulation are highlighted. In particular, there were considered the change in tax rates, the expansion of the list of objects that are not taxable, the distribution of professional deduction for athletes and coaches who are individual entrepreneurs. Additionally, special attention was paid to the description of the tax privileges that are granted to the above subjects, a retrospective analysis of their legal consolidation and economic comparison of privileged amounts on the basis of the established exchange rate for the period under study were carried out. In conclusion, the author's position on the issues under study is formulated, and the ways to improve tax legislation in this area are suggested.

Key words: history of taxation; athlete; coach; income tax from individuals; tax privileges; tax rate.

Ref.: 20 titles.

Введение. С распадом Союза Советских Социалистических Республик для Республики Беларусь стало необходимым установить собственную систему налогообложения и сформировать механизмы её действия. Для этих целей был использован многолетний отечественный опыт регулирования данных отношений в прошлый период, а также анализ мировой практики и практики государств-соседей.

Материал и методы исследования. Методологическую основу работы составили общенаучные методы. Исследование проведено на основании нормативных правовых актов, регулирующих подоходный налог в спортивной сфере в Республике Беларусь в ретроспективе и в настоящее время.

Организация исследования. Закон Республики Беларусь от 21 декабря 1991 года «О подоходном налоге с граждан» (далее — Закон о подоходном налоге) [1] ознаменовал собой начало эры подоходного налога уже в современной истории нашего государства. Плательщиками подоходного налога являлись граждане Республики Беларусь, иностранные граждане и лица без гражданства, как имеющие, так и не имеющие постоянного местожительства в Республике Беларусь. К лицам, имеющим постоянное

местожительство, относились граждане, находящиеся в Республике Беларусь более 183 дней в календарном году. В современной интерпретации такие лица признаются налоговыми резидентами Республики Беларусь. Указанный выше закон по своей структуре, стилистике изложения и порядку регулирования принял подходы, закрепленные в 1990 году в Законе СССР «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» [2].

Налогообложение доходов можно было разделить на несколько групп:

1) налогообложение сумм заработков, получаемых гражданами за выполнение трудовых обязанностей, и приравненных к ним доходов. В отношении данных доходов была установлена пропорциональная ставка налогообложения. Самая высокая была установлена при размере ежемесячного дохода от 10 001 рублей и выше. Размер необлагаемого минимума составлял 350 рублей. Для сравнения учтем, что на февраль 1992 года в привязке к курсу доллара США данная сумма составляла приблизительно 35 долларов США. В последующем необлагаемый налогом минимум составлял месячную минимальную заработную плату;

2) налогообложение доходов, получаемых от выполнения разовых работ и других выплат не по месту основной работы. В качестве таких доходов рассматривались доходы за работу на основе договора подряда, а также за работу по совместительству;

3) налогообложение сумм авторских вознаграждений;

4) налогообложение доходов от предпринимательской деятельности.

Плательщиками по доходам от предпринимательской деятельности являлись граждане, занимавшиеся самостоятельной инициативной деятельностью без образования юридического лица по извлечению личного дохода, а также граждане, имевшие другие доходы, не перечисленные в вышеуказанных случаях.

Ставки для всех вышеперечисленных видов доходов имели пропорциональный характер и зависели от размера дохода. Основным отличием белорусского Закона о подоходном налоге от союзного выступали принятые ставки налогообложения, в частности, различались размер процентов и подход к шкале пропорциональности. Если обобщить, то налогообложение сумм заработков, получаемых за выполнение трудовых обязанностей, начиналось в Республике Беларусь с 12%, а в СССР — с 13%. Различался и необлагаемый минимум: 350 рублей против 150 рублей соответственно.

Перешла из союзного закона в отечественное законодательство и норма о том, что подоходным налогом не облагаются суммы стоимости вещевых призов, полученных на международных, всесоюзных и республиканских конкурсах и соревнованиях. К субъектам, подпадающим под такое освобождение, относились и спортсмены. Однако, согласно формулировке статьи, освобождение представлялось только на суммы стоимости вещевых призов, т. е. суммы денежных призов, полученные в результате достижения определенных результатов на спортивных соревнованиях, подлежали налогообложению в общем порядке.

Результаты исследования и их обсуждение. Можно отметить, что на первоначальном этапе белорусского правового регулирования подоходного налога нормы в отношении спортсменов не имели прямого закрепления в нормативных актах.

С января 1995 года ставки налогообложения были снижены, и минимальная ставка составляла 9% с суммы дохода. Исчезла дифференциация ставок по критерию вида дохода (авторские вознаграждения, доходы от предпринимательской деятельности, трудовые доходы), однако их градация внутри в зависимости от размера дохода стала ещё более широкой.

В 1996 году Закон о подоходном налоге был изложен в новой редакции, которая закрепила отдельное положение об освобождении от налогообложения доходов спортсменов в виде стоимости призов в денежной и натуральной форме, полученных на международных и республиканских соревнованиях. Таким образом, законодатель расширил перечень объектов, не подлежащих налогообложению, включив в него стоимость денежных призов, а также предусмотрел отдельное регулирование в отношении некоторых доходов спортсменов.

В редакции Закона о подоходном налоге, принятой в 1999 году, претерпело изменение и ранее упоминавшееся нами положение, распространявшееся на доходы спортсменов. Законодатель ограничил размер суммы, не подлежащей налогообложению. Например, в 2002 году такие пределы были регламентированы постановлением Совета Министров Республики Беларусь № 1835 [3]. За достижение первого места на чемпионате мира максимальный размер вознаграждения составлял 350 базовых величин, в ко-

мандных видах спорта за достижение такого же результата — 50 базовых величин каждому спортсмену (для футбола и хоккея — 150 базовых величин). Базовая величина в тот момент составляла 12 000 рублей [4]. Таким образом, 350 базовых величин применительно к курсу валют на тот период (декабрь 2002 года) составляли около 2 185 долларов США (в настоящее время данная сумма составляет приблизительно 5 960 долларов США).

Для тренеров также устанавливалось вознаграждение, однако освобождение от подоходного налога данных сумм не предусматривалось. Если доходы были получены от спонсоров, а не из бюджета, то они также подлежали налогообложению в общем порядке. Стоимость призов в денежной и натуральной форме, полученных спортсменами непосредственно на международных соревнованиях, подлежала декларированию и налогообложению с применением правил, предусмотренных при получении дохода из-за границы [5; 6].

С 2002 года не подлежали налогообложению все виды предусмотренных законодательством Республики Беларусь компенсационных выплат, в том числе связанных с оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций. Нормы, в пределах которых допускалось освобождение, были регламентированы законодательством. Наличие в законе формулировки «компенсационные выплаты» вызывает вопросы, так как фактически спортивные организации самостоятельно приобретали оборудование, спортивную и парадную форму, выдаваемую спортсменам, а также оплачивали питание, т. е. спортсмены фактически не получали никаких компенсационных выплат. В последующем данное положение было скорректировано, и суммы оплат, производимых спортивными организациями, стали освобождаться от подоходного налога в установленных законодательством пределах.

В этот же период начинают появляться нормативные акты, которые устанавливают льготы для спортсменов определенных категорий в целях общегосударственной программы содействия и поддержки спорта. На первом этапе такая поддержка предоставлялась спортсменам-инструкторам, спортсменам-стажерам и тренерам только футбольных и хоккейных команд. Не облагались подоходным налогом денежные вознаграждения за участие в спортивных соревнованиях в размере до 100% их заработной платы по основному месту работы, а также доплаты на питание сверх установленных норм во время учебно-тренировочных сборов и спортивных соревнований [7]. В последующем такая льгота была распространена и на клубы по иным видам спорта, например, гандболу [8], баскетболу, водному поло, хоккею на траве [9], волейболу [10]. Был определен перечень республиканских федераций (союзов, ассоциаций) по виду (видам) спорта, клубов по виду (видам) спорта, которым оказывается поддержка, и юридических лиц, ее оказывающих [11].

В настоящее время действует Указ Президента Республики Беларусь № 191 [12], согласно которому предоставляется подобное освобождение, однако размер неналогооблагаемой суммы доплат на питание спортсменов-инструкторов и стажеров спортсменов-инструкторов сверх установленных норм во время учебно-тренировочных сборов и спортивных соревнований снижен до 25% заработной платы по основному месту работы. Тренеры сегодня исключены из перечня субъектов, имеющих право на льготу.

В 2006 году Закон о подоходном налоге вновь претерпел изменения. Увеличилось количество статей, исчезло деление на главы, появились ссылки на вступившую в силу в 2004 году Общую часть Налогового кодекса Республики Беларусь [13]. Претерпели небольшое изменение и нормы статей закона, касающиеся доходов спортсменов, хотя, по своей сути, регламентация указанных отношений не менялась. Так же, как и ранее, не подлежали налогообложению призы, полученные из бюджетных источников спортсменами за участие в международных и республиканских соревнованиях, в законодательно определенных размерах. При получении доходов спортсменами от спонсоров, а не из бюджета, допускалось исключение суммы в размере 150 базовых величин из налогооблагаемой базы. В 2006 году базовая величина составляла 31 000 рублей [14], исходя из установленного курса доллара США на тот период, 150 базовых величин составляли сумму около 2 170 долларов США.

Если провести аналогию с действующими сегодня правовыми нормами, то можно отметить, что существенных изменений в регулировании налогообложения доходов спортсменов не произошло. До настоящего момента отсутствует льгота для тренеров, хотя, несомненно, успех спортсмена без работы тренера, спортивного врача и спортивного психолога был бы невозможен.

Несмотря на то, что в рассмотренной норме отсутствует прямое указание на источник финансирования, установлены лишь границы, в которых происходит освобождение, и результат, за который они выплачиваются, подход государственных органов сводится к тому, что такие доходы должны быть вы-

плачены именно из бюджетного источника [15]. Изменились только границы стоимости призов. Теперь они устанавливаются в тарифных ставках первого разряда [16].

Также с 2006 года в законе получили закрепление вычеты (стандартные, социальные, имущественные, профессиональные). На первом этапе действия нормы профессиональный вычет не применялся к спортсменам, однако с 2008 года соответствующие изменения вступили в силу, и он был распространен в том числе на данную категорию граждан. Спортсмены и их тренеры, получающие доходы от личной деятельности за участие в коммерческих, спортивных соревнованиях (играх, выступлениях), при условии, что такая деятельность осуществляется плательщиками не в рамках командного участия, могли получить вычет в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов: 1) по оплате проезда к месту соревнований (игр, выступлений) и обратно; 2) на проживание в период участия в соревнованиях (играх, выступлениях); 3) по оплате стоимости спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы; 4) по оплате фармакологических и восстановительных средств, витаминных и белково-глюкозных препаратов.

С 1 января 2008 года был изменен перечень доходов, которые не признаются объектом налогообложения. В него вошли доходы в размере оплаты организациями средств для проведения спортивно-массовых мероприятий, а также в размере стоимости проживания спортсменов на спортивной базе, предоставляемых им оздоровительных и восстановительных услуг при проведении учебно-тренировочных сборов и спортивных мероприятий.

Ввиду появления данных норм, а именно возможности неналогообложения доходов в размере оплаты организациями средств для проведения спортивно-массовых мероприятий, возник ряд дискуссионных вопросов. Так, некоторые специалисты пришли к выводу, что доходы в виде призов также относятся к расходам на проведение спортивно-массовых мероприятий и, соответственно, не подлежат налогообложению [17]. В последующем данный тезис был опровергнут налоговыми органами. Разъяснялось, что если в рамках проведения спортивно-массовых мероприятий производится выдача ценного приза в денежной или натуральной форме, то его стоимость является доходом конкретного физического лица и подлежит обложению подоходным налогом [18].

С 1 января 2009 года был изменен подход к используемым видам ставок подоходного налога — вместо пропорциональных они стали твердыми, зависящими от вида доходов. Так, было установлено три размера ставок. Общая ставка была установлена в размере 12%, в отношении доходов, полученных физическими лицами от резидентов Парка высоких технологий по трудовым договорам (кроме работников, осуществляющих обслуживание и охрану зданий, помещений, земельных участков) — 9%. Ставка в размере 15% применялась, по общему правилу, в отношении дивидендов, а также доходов, получаемых от осуществления предпринимательской и частной нотариальной деятельности.

Особенная часть Налогового кодекса Республики Беларусь [19], введенная в действие с 1 января 2010 года, отразила подходы в области подоходного налогообложения, применявшиеся ранее.

Нормы налогового законодательства постоянно изменяются и совершенствуются. В 2016 году ставка подоходного налога была увеличена и составила 13 %, в отношении доходов нотариусов и адвокатов — 16 %. Появилась новая ставка в размере 4% — в отношении доходов в виде выигрышей (возвращенных несыгравших ставок), полученных от юридических лиц Республики Беларусь.

В целях приведения норм Налогового кодекса Республики Беларусь в соответствие с Законом Республики Беларусь «О физической культуре и спорте» [20] с 2017 года некоторые положения Налогового кодекса Республики Беларусь (в частности, подпункт 2.3 статьи 153) были изложены в новой редакции. Так, в настоящий момент не признаются объектом налогообложения доходы плательщиков в виде материального обеспечения, в размере оплаты услуг, расходов или их возмещения, иных выплат, предусмотренных законодательством при проведении спортивных и (или) спортивно-массовых мероприятий и осуществляемых участникам таких мероприятий, проводимых на территории Республики Беларусь, и лицам, включенным в состав спортивных делегаций Республики Беларусь и направляемым за границу для участия в спортивных и (или) спортивно-массовых мероприятиях. Исключение составляют доходы в виде призов, полученных плательщиками в денежной и (или) натуральной формах, вознаграждения тренерам, судьям по спорту, а также иным физическим лицам, привлекаемым для проведения таких мероприятий по гражданско-правовым договорам. Таким образом, законодатель прекратил ранее описанную существовавшую в науке дискуссию о возможности налогообложения подоходным налогом стоимости призов, врученных победителям спортивно-массовых мероприятий.

Заключение. Таким образом, можно сделать следующие выводы. История правового регулирования подоходного налога с физических лиц суверенной Беларуси берет свое начало в законодательстве СССР.

Первоначально норм, регулирующих особенности налогообложения доходов спортсменов, не существовало, налогообложение спортсменов производилось в общем порядке. Начиная с 1996 года, законодатель начал рассматривать доходы спортсменов как самостоятельную категорию, требующую специального подхода с точки зрения налогообложения, а именно закрепления перечня доходов спортсменов, не подлежащих налогообложению, установления льгот для определенных категорий участников спортивных отношений, предоставления профессиональных налоговых вычетов.

На практике всегда возникают вопросы о порядке применения тех или иных норм о подоходном налогообложении. Такие ситуации имели место и в процессе становления правового регулирования подоходного налогообложения в современной Беларуси. Некоторые вопросы, например необходимость налогообложения доходов спортсменов в виде призов на спортивных мероприятиях, получают свое разрешение с течением времени, однако, некоторые вопросы до сих пор остаются нерешенными. В частности, нами считается целесообразным распространение нормы об освобождении от подоходного налога призов, полученных за участие в международных и республиканских соревнованиях, и на тренеров. Также видится необходимость и в распространении льгот, предусмотренных Указом Президента Республики Беларусь № 191 на тренерский состав. Определение термина «спортсмен» применительно к налоговому законодательству, по нашему мнению, поспособствует снятию некоторых вопросов о возможности применения норм, содержащие налоговые преимущества, к спортсменам-любителям. Также необходимо законодательно закрепить источник, при получении из которого спортсменами призов на международных и республиканских соревнованиях, такие призы будут освобождаться от подоходного налога. В настоящий момент формулировка статьи не отражает более узкий подход выплат только из бюджетных источников, сложившийся на практике.

Список цитируемых источников

1. О подоходном налоге с граждан [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 21 дек. 1991 г., № 1327-ХІІ (утр. силу) // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2017.
2. О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства [Электронный ресурс] : Закон СССР (утр. силу). — Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ESU;n=2982;frame=487#0> . — Дата доступа: 20.07.2017.
3. Об установлении стоимости призов для победителей спортивных соревнований, победителей и участников спортивно-массовых мероприятий, проводимых на территории Республики Беларусь [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 30 дек. 2002 г., № 1835 (утр. силу) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2003. — № 4. — 5/11740.
4. Об установлении размеров тарифной ставки первого разряда для оплаты труда работников организаций, финансируемых из бюджета и пользующихся государственными дотациями, и базовой величины [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 16 дек. 2002 г., № 1750 (утр. силу) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2002. — 5/11655.
5. Методические указания по исчислению и уплате подоходного налога с физических лиц [Электронный ресурс] : приказ Гос. налогового комитета Респ. Беларусь, 6 апр. 1999 г., № 62 (утр. силу) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 1999. — 8/774.
6. Инструкция о порядке исчисления и уплаты подоходного налога с физических лиц [Электронный ресурс] : постановление М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь, 20 февр. 2002 г., № 16 (утр. силу) // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2017.
7. О дополнительных мерах государственной поддержки футбольных клубов [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь, 7 июля 2003 г., № 291 (утр. силу) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2003. — № 77. — 1/4758.
8. О дополнительных мерах государственной поддержки гандбольных клубов [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь, 16 ноябр 2006 г., № 680 (утр.силу) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2006. — № 189. — 1/8099.
9. О дополнительных мерах по развитию игровых видов спорта [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь, 5 апр. 2007 г., № 166 (утр. силу) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2007. — № 84. — 1/8487.
10. О дополнительных мерах государственной поддержки отдельных видов спорта [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь, 1 марта 2010 г., № 116 (утр. силу) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2010. — № 57. — 1/11431.
11. Об утверждении перечня республиканских федераций (союзов, ассоциаций) по виду (видам) спорта, клубов по виду (видам) спорта, которым оказывается поддержка, и юридических лиц, ее оказывающих [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 30 марта 2010 г., № 470 (утр. силу) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2010. — № 83. — 5/31559.
12. Об оказании поддержки организациям физической культуры и спорта [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь, 15 апр. 2013 г., № 191 // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. — 17.04.2013. — 1/14218.

13. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) [Электронный ресурс] : 19 дек. 2002 г., № 166-3 : принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г.: одобр. Советом Респ. 2 дек. 2002 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 09.01.2017 г. // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 13.01.2003. — № 4. — 2/920.

14. Об установлении размера базовой величины [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 11 февр. 2006 г., № 189 (утр. силу) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2006. — № 27. — 5/18835.

15. Разъяснение Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь : Ответы на вопросы, поступившие в ходе конференции от 23 октября 2015 г. [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2017.

16. О мерах по стимулированию достижения высоких спортивных результатов [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь, 15 апр. 2013 г., № 190 // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. — 18.04.2013. — 1/14217.

17. Консультация С. А. Яцкевич (по состоянию на 28.05.2013) // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2017.

18. Путеводитель по налогам «Энциклопедия сложных ситуаций по подоходному налогу» (по состоянию на 30.06.2017) // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2017.

19. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) [Электронный ресурс] : 29 дек. 2009 г., № 71-3 : принят Палатой представителей 11 дек. 2009 г. : одобр. Советом Респ. 18 дек. 2009 г. в ред. Закона Респ. Беларусь от 09.01.2017 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 07.01.2010. — № 4. — 2/1623.

20. О физической культуре и спорте [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 4 янв. 2014 г., № 125-3 // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. — 21.04.2014. — 2/2123.

Поступил в редакцию 11.09.2017