

А. Н. Корсак

НЕКОТОРЫЕ ПРОБЛЕМЫ В ПРАВОВОМ РЕГУЛИРОВАНИИ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ПРИМЕНИТЕЛЬНО К НДС

Общим правилом для всех современных государств является прерогатива органов представительной власти на установление и введение в действие налогов. Это обусловлено предназначением налогов – обслуживанием потребностей государства и общества в целом. Поэтому для их установления необходимо изъявление воли государства и народа в целом, что обеспечивается его представительством в законодательных органах. Указанное положение нашло свое закрепление в Конституции Республики Беларусь¹. Так, в соответствии с п. 2 ст. 97 Конституции Палата представителей рассматривает проекты законов, в том числе и об установлении республиканских налогов, к которым относится и налог на добавленную стоимость (в дальнейшем – НДС); Совет Республики одобряет или отклоняет принятые Палатой представителей законы (п. 1 ст. 98). Согласно ст. 121 к исключительной компетенции местных Советов депутатов относится установление в соответствии с законом местных налогов и сборов.

В соответствии с п. 1 ст. 41 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь² налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта обложения. Налоговая база и порядок ее определения (исчисления) устанавливаются применительно к каждому налогу, сбору (пошлине).

Установить элемент закона о налоге – значит принять (утвердить, узаконить) что-либо в качестве одного из оснований возникновения налогового обязательства³.

Налоговая база – основной (существенный) элемент налога. Установление основных элементов налога – исключительная компетенция законодательного органа. Теория налогового права исходит из того, что только определение в законодательном акте совокупности существенных элементов закона о налоге устанавливает обязанность плательщика по уплате налога. Подобная точка зрения неоднократно высказывалась и Конституционным Судом Республики Беларусь в отношении местных налогов и сборов (например, решения Конституционного Суда Республики Беларусь от 5 февраля 2003 г. № Р-153/2003 «О состоянии конституционной законности в Республике Беларусь в

2002 году»⁴; от 14 февраля 2003 г. № Р-154/2003 «О конституционности решения Пинского городского Совета депутатов от 29 декабря 2001 г. № 104 “О бюджете г. Пинска на 2002 г.” в части введения местного сбора с пользователей инфраструктуры города»⁵). Если хотя бы один из основных элементов правовой конструкции налога в законе не определен, обязанность плательщика по уплате налога не может считаться законно установленной.

Налоговая база и порядок ее определения применительно к НДС установлены ст. 6–9 Закона Республики Беларусь от 16 ноября 1999 г. «О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь “О налоге на добавленную стоимость”»⁶ (далее – Закон). Нормы Закона конкретизируются в Инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31 января 2003 г. № 6⁷ (далее – Инструкция).

В п. 3–7 ст. 7 Закона установлена налоговая база по следующим операциям: при реализации приобретенных на стороне товаров (работ, услуг) по регулируемым розничным ценам; при реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья; при осуществлении посреднической деятельности; при реализации товаров (работ, услуг) по срочным сделкам; при реализации физическим лицам работ или услуг, цены на которые устанавливаются с включением в них стоимости используемых материалов и (или) запасных частей и без такого включения. Аналогичные нормы содержатся в п. 3–7 ст. 96 проекта Особенной части Налогового кодекса. Указанные положения действующего Закона разъясняются в абз. 1–6 п. 11 Инструкции.

В п. 8 ст. 7 Закона определяется налоговая база при передаче лизингодателем объекта лизинга лизингополучателю и при передаче арендодателем объекта аренды арендатору (п. 8 ст. 96 проекта Особенной части Налогового кодекса). Нормы, разъясняющие или конкретизирующие данные положения Закона, в Инструкции отсутствуют. В п. 9 ст. 7 Закона установлена налоговая база по перевозкам для Белорусской железной дороги (абз. 14 п. 11 Инструкции); определено также, что установление налоговой базы по услугам международной связи – компетенция Правительства Республики Беларусь.

В соответствии с данной нормой Закона принято постановление Совета Министров Республики Беларусь от 7 июля 2000 г. «Об определении налоговой базы для исчисления налога на добавленную

стоимость по услугам международной связи»⁸. Положения указанного постановления вошли в Инструкцию (абз. 11 п. 11).

Одновременно в Инструкции устанавливается налоговая база по операциям, непосредственно не указанным в Законе: при первичном размещении ценных бумаг по ценам, превышающим их номинальную стоимость (абз. 7 п. 11); при реализации продукции, произведенной из драгоценных металлов и драгоценных камней (абз. 8 п. 11); при прочем выбытии основных средств, приобретенных с 1 января 2000 г. и при прочем выбытии незавершенного капитального строительства (абз. 9 п. 11); по деятельности редакций (абз. 10 п. 11); по выполненным подрядчиком строительным работам с участием субподрядчиков (абз. 12 п. 11); по оборотам некоммерческих организаций, освобожденным от НДС либо от уплаты НДС (абз. 13 п. 11); при реализации путевок, ранее приобретенных для реализации (абз. 15 п. 11); при принятии на учет приобретенных основных средств и нематериальных активов (абз. 16 п. 11); для организаций, получающих доход в виде разницы в ценах, наценок и надбавок (абз. 2 п. 48).

Таким образом, налоговая база по указанным операциям прямо определяется не в тексте Закона, а в Инструкции. По мнению автора, имеет место установление одного из основных элементов закона о налоге в нормативном правовом акте налогового органа, что противоречит Конституции и положениям теории налогового права. Аналогичный подход закреплялся в подпункте 12.1 п. 12 и абз. 1 п. 17 ранее действовавших Методических указаний о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, утвержденных приказом Государственного налогового комитета Республики Беларусь от 13 декабря 1999 г.⁹; в абз. 7–10, 12, 13, 15 п. 11 и абз. 2 п. 41 Инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, утвержденной постановлением Государственного налогового комитета Республики Беларусь от 29 июня 2001 г. № 94¹⁰, которые устанавливали налоговую базу применительно к НДС по операциям, прямо не указанным в Законе.

Как отмечалось выше, установление налоговой базы относится к компетенции Национального собрания Республики Беларусь. Ни ранее действовавшее Положение о Государственном налоговом комитете Республики Беларусь, утвержденное постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 11 апреля 1997 г.¹¹, ни действующее Положение о Министерстве по налогам и сборам Республики Беларусь, утвержденное постановлением Совета Министров Республики

Беларусь от 31 октября 2001 г.¹² не наделяют налоговые органы полномочиями по установлению налоговой базы применительно к НДС. В Законе также отсутствуют нормы, делегирующие полномочия по установлению налоговой базы применительно к НДС налоговым органам.

Следует обратить внимание на тот факт, что налоговые органы, реализуя полномочие на издание нормативных правовых актов, нередко выходят за пределы своей компетенции. Именно по этой причине нормативный правовой акт указанных органов уже становился предметом рассмотрения в Конституционном Суде Республики Беларусь. В подтверждение сказанного приведем пример из судебной практики.

Заключением Конституционного Суда Республики Беларусь от 16 марта 2000 г. № 3-95/2000 «О соответствии Конституции и Законам Республики Беларусь абзацев четвертого, пятого, шестого, седьмого, восьмого, девятого и десятого пункта 8 Методических указаний “О порядке исчисления налога на добавленную стоимость”, утвержденных приказом Государственного налогового комитета Республики Беларусь от 26 апреля 1999 г. № 87, с изменениями и дополнениями, утвержденными приказом Государственного налогового комитета Республики Беларусь от 20 июля 1999 г. № 173»¹³ (далее – Заключение)¹⁴ были признаны не соответствующими Конституции и законам Республики Беларусь абз. 4–10 п. 8 указанных Методических указаний. Конституционный Суд установил, что в данных нормах имели место изменение объекта обложения НДС и установление налоговой базы по этому налогу. По Заключению Конституционного Суда указанные нормы Методических указаний не имели юридической силы с момента их принятия, так как определение объекта обложения НДС и увеличение облагаемого оборота не относилось к компетенции Государственного налогового комитета Республики Беларусь.

Аналогичная ситуация, на наш взгляд, имеет место и в настоящее время, когда налоговым органом фактически установлен один из основных элементов закона о налоге – налоговая база применительно к НДС в абз. 7–10, 12, 13, 15, 16 п. 11 и абз. 2 п. 48 Инструкции.

Кроме того, в абз. 1 п. 14 Инструкции устанавливается налоговая база по импортируемым (экспортируемым) работам и услугам, в то время как нормы, устанавливающие налоговую базу по таким операциям, отсутствуют в Законе. Одновременно необходимо отметить, что на этот недостаток обращено внимание в проекте Особенной части

Налогового кодекса Республики Беларусь, ст. 98 которого устанавливает порядок определения налоговой базы применительно к НДС по импортируемым (экспортируемым) работам и услугам.

Следует напомнить, что в соответствии с Законом Республики Беларусь от 10 января 2000 г. «О нормативных правовых актах Республики Беларусь»¹⁵ одним из требований, предъявляемых к нормативным правовым актам, является принятие (издание) таких актов уполномоченным органом в пределах его компетенции (ст. 9). Однако, как показано выше, установление одного из основных элементов закона о налоге – налоговой базы – в общем (и применительно к НДС, в частности) не относится к компетенции налоговых органов.

Между правительствами Республики Беларусь и Российской Федерации 30 августа 2000 г. подписано Соглашение о создании унифицированного налогового законодательства и проведении единой налоговой политики Союзного государства¹⁶. В связи с этим интересно проследить, как вопросы определения налоговой базы применительно к НДС регулируются законодательством Российской Федерации.

В Российской Федерации порядок определения налоговой базы применительно к НДС установлен ст. 153–162 Налогового кодекса¹⁷. Нормы Методических рекомендаций по применению главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденных приказом Министерства по налогам и сборам Российской Федерации от 20 декабря 2000 г. № БГ-3-03/447¹⁸, только конкретизируют положения Налогового кодекса; иных по сравнению с Налоговым кодексом правил определения налоговой базы применительно к НДС Методические рекомендации не содержат. Именно такое положение отвечает требованиям теории налогового права о том, что установление основных элементов налога относится к компетенции органа законодательной власти. Думается, российский опыт может быть перенят и отечественным законодателем.

По нашему мнению, налоговые органы не имели права устанавливать налоговую базу применительно к НДС в абз. 7–10, 12, 13, 15, 16 п. 11 и абз. 2 п. 48 Инструкции. Представляется, что налоговая база применительно к НДС по указанным операциям должна быть установлена в Законе. Нормы же Инструкции могут лишь конкретизировать положения Закона, а не устанавливать один из основных элементов закона о налоге – налоговую базу. Существующее положение, когда налоговые органы фактически выполняют функцию законода-

теля, устанавливая налоговую базу применительно к НДС по некоторым операциям, недопустимо.

-
- ¹ Конституция Республики Беларусь. Мн., 1997. С. 74–75.
- ² Налоговый кодекс Республики Беларусь: Общая часть. Мн., 2003. С. 29.
- ³ Пепеляев С. Г. Законы о налогах: элементы структуры. М., 1995. С. 7.
- ⁴ Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2003. № 19. С. 21.
- ⁵ Там же. 2003. № 22. С. 40.
- ⁶ Там же. 1999. № 95. С. 15–16.
- ⁷ Там же. 2003. № 39. С. 13–56.
- ⁸ Там же. 2000. № 67. С. 45.
- ⁹ Там же. № 5. С. 66, 68.
- ¹⁰ Там же. 2001. № 88. С. 19–20, 42.
- ¹¹ Собрание декретов, указов Президента и постановлений Правительства Республики Беларусь. 1997. № 12. Ст. 40.
- ¹² Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2001. № 106. С. 28–33.
- ¹³ Там же. 1999. № 51. С. 54.
- ¹⁴ Там же. 2000. № 28. С. 33–38.
- ¹⁵ Там же. № 7. С. 35.
- ¹⁶ Там же. 2001. № 6. С. 61–62.
- ¹⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации. М., 2003. С. 139–148.
- ¹⁸ Все о НДС / Сост. Морозова Л. Л. СПб., 2001. С. 112–170.