

# **ОБ ОТДЕЛЬНЫХ ПРОБЛЕМАХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

***Т. С. Бойко***

*Конституционный Суд Республики Беларусь*

Важной вехой в развитии налоговых отношений явилось принятие в 2002 г. Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК), вступившей в силу с 1 января 2004 г. Принятие НК – это важный шаг в упорядочении налоговых норм. Несмотря на непродолжительный период действия НК (чуть более трех лет), в него уже многократно (десять раз) вносились изменения и дополнения. Это свидетельствует о том, что жизнь постоянно меняется. На основе складывающейся правоприменительной практики выявляются отдельные недостатки НК, идет закономерный процесс совершенствования взаимоотношений между участниками налоговых отношений.

Следует обратить внимание на то, что многие поправки касаются положений НК, не вступивших в силу, поскольку еще не принята Особенная часть НК (ст. 1 Закона от 4 января 2003 г. «О введении в действие Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь»). Таким образом, идет процесс совершенствования не только действующих норм, но и законодательства на будущее.

Вместе с тем не всегда понятно, какими критериями руководствовался законодатель, связывая вступление в силу тех или иных положений Общей части НК с введением в действие Особенной части НК. По нашему мнению, многие из этих положений могли бы действовать и применяться уже сейчас.

В первую очередь это относится к п. 1 ст. 3 НК, закрепляющему систему налогового законодательства Республики Беларусь. Налоговое законодательство сейчас представлено всеми видами нормативных правовых актов (за исключением распоряжений Президента Республики Беларусь), перечисленными в п. 1 ст. 3 НК. Оно является весьма сложным и объемным. Достаточно отметить, что по количеству нормативных правовых актов налоговое законодательство занимает одно из первых мест среди других отраслей права.

Нельзя оставить без внимания важное правило, содержащееся в п. 1 ст. 3 НК, которое также вступает в силу только с введением в действие Особой части НК. Суть его заключается в том, что включение положений, регулирующих вопросы налогообложения, в другие акты законодательства запрещается, если иное не установлено НК или Президентом Республики Беларусь. Аналогичное правило о специальном законодательстве уже действовало и было предусмотрено ст. 3 Закона «О налогах и сборах, взимаемых в бюджет Республики Беларусь» (утратило силу Законом от 4 января 2003 г.). Именно поэтому непонятно, почему действие данного правила отнесено на будущее.

Поскольку запрет на включение положений, регулирующих вопросы налогообложения, в другие акты законодательства в настоящее время не действует, это приводит к тому, что в процессе применения соответствующих норм, содержащихся в нормативных правовых актах, не относящихся к налоговому законодательству, в правоприменительной практике возникают определенные сложности и неясности.

Так, недавно на практике возник вопрос относительно необходимости уплаты Национальным банком земельного налога в случае сдачи в аренду, иное возмездное пользование либо безвозмездное пользование зданий (помещений) и сооружений с учетом положений ч. 20 ст. 20 Закона «О платежах за землю». Согласно указанной части Закона юридические лица, имеющие право на льготы по земельному налогу, в случае сдачи в аренду, иное возмездное пользование либо безвозмездное пользование зданий (помещений) и сооружений, кроме их сдачи в аренду, иное возмездное пользование либо безвозмездное пользование организациям, финансируемым из бюджета (бюджетным организациям), уплачивают земельный налог, исходя из площади, переданной в аренду, иное возмездное пользование либо безвозмездное пользование.

Отметим, что ст. 43 Банковского кодекса Республики Беларусь (ст. 46 Устава Национального банка) предусмотрено освобождение Национального банка и его структурных подразделений от уплаты всех налогов и сборов (пошлин). В связи с этим правомерен вопрос о том, как следует рассматривать данное освобождение: как льготу по налогообложению либо как полное выведение Национального банка из-под налогового законодательства.

Конституционным Судом Республики Беларусь в решении от 25 апреля 2007 г. № П-212/2007 высказана позиция, согласно которой для решения поставленного вопроса определяющее значение имеет ч. 3 ст. 1 Банковского кодекса, в которой указывается на регулирование некоторых отношений специальным законодательством, если иное не предусмотрено Банковским кодексом. Поскольку освобождение Национального банка и его структурных подразделений от налогообложения предусмотрено именно банковским законодательством, Конституционный Суд считает, что Национальный банк в настоящее время освобожден от уплаты всех налогов, сборов и пошлин, включая и земельный налог. Одновременно в решении отмечено, что иные подходы могут быть предусмотрены в законодательных актах, в том числе в Особенной части НК.

Развивая вывод органа конституционного контроля, следует отметить, что недостатком в регулировании вопроса об освобождении Национального банка от уплаты всех налогов и сборов (пошлин) является, на наш взгляд, то, что оно предусмотрено только нормами банковского законодательства. Кроме того, в законодательных актах, регулирующих тот или иной вид налога, сбора (пошлины), отсутствуют ссылки на ст. 43 Банковского кодекса. Налоговое законодательство не дублирует положений банковского законодательства об освобождении Национального банка от уплаты налогов, сборов (пошлин).

Вместе с тем, если обратиться к ст. 13 НК, определяющей плательщиков налогов, сборов (пошлин), то из нее следует, что Национальный банк подпадает под общую характеристику плательщиков-организаций. В соответствии с п. 2 указанной статьи НК под организациями понимаются, в частности, юридические лица Республики Беларусь. Национальный банк, согласно ч. 5 ст. 24 Банковского кодекса, является юридическим лицом. В свою очередь, в законодательных актах, посвященных тому или иному виду налога, определение плательщиков в большинстве случаев осуществляется посредством отсылки к п. 2 ст. 13 Общей части НК.

Для устранения коллизий, неясностей и неточностей в правоприменительной практике при освобождении Национального банка от уплаты того или иного налога, сбора (пошлины) представляется необходимым урегулировать данный вопрос также в налоговом законодательстве. Данный подход будет полностью

соответствовать положениям п. 1 ст. 43 Общей части НК, в соответствии с которым налоговыми льготами признаются предоставляемые отдельным категориям плательщиков предусмотренные налоговым законодательством преимущества по сравнению с другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог, сбор (пошлину) либо уплачивать их в меньшем размере. Согласно п. 2 указанной статьи одним из видов налоговых льгот является освобождение от уплаты налога, сбора (пошлины). Таким образом, на основании положений НК норма о предоставлении налоговых льгот организации в виде ее освобождения от налогообложения должна содержаться также в налоговом законодательстве.

Важное значение в налоговых отношениях играет правило о действии актов налогового законодательства во времени. Данное правило означает, что условия уплаты налогов и сборов (размеры, сроки, порядок и др.) должны быть известны плательщикам заранее, т. е. до того, как они своими действиями приобрели обязанность по уплате налога.

К сожалению, ст. 11 и 12 НК, посвященные порядку установления, введения, изменения и прекращения действия норм о соответственно республиканских и местных налогах, сборах (пошлинах), также не вступили в силу. Именно поэтому законодателю пришлось дополнить ст. 3 НК пунктом 8, что позволило в определенной степени снять проблему действия налогового законодательства во времени. Вместе с тем содержание указанного пункта, на наш взгляд, не является безупречным, что на практике может привести к неоднозначным подходам и сложностям в его применении.

Частью 2 пункта 8 ст. 3 НК установлено правило об обратной силе законодательного акта, соответствующее конституционному положению о том, что закон не имеет обратной силы, за исключением случаев, когда он смягчает или отменяет ответственность граждан (ч. 6 ст. 104 Конституции). Кроме того, также предусмотрено, что указы и распоряжения Президента Республики Беларусь, решения местных Советов депутатов, отменяющие налоги, сборы (пошлины), понижающие налоговые ставки, устанавливающие налоговые льготы, устраняющие обязанности плательщиков (иных обязанных лиц), иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

Таким образом, режим обратной силы соответствующих правовых актов, улучшающих положение налогоплательщиков, может иметь место, когда это прямо в них предусмотрено, причем он касается только указов, распоряжений и решений местных Советов депутатов. Представляется обоснованным распространить данный режим на все акты налогового законодательства, что будет в полной мере соответствовать предписаниям ч.1 ст.67 Закона «О нормативных правовых актах Республики Беларусь». Это также следует из правовой позиции Конституционного Суда, согласно которой в случаях, когда в самом нормативном правовом акте или в акте о введении его в действие прямо предусматривается, что он распространяет свое действие на правоотношения, возникшие до его вступления в силу, обратная сила может быть придана только тем нормам этого акта, которые не ухудшают положение граждан или юридических лиц (решения Конституционного Суда от 23 июля 2004 г., от 10 марта 2005 г.).