

ПОСЛЕДСТВИЯ ВЫПОЛНЕНИЯ ПИСЬМЕННЫХ РАЗЪЯСНЕНИЙ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ, НЕ СООТВЕТСТВУЮЩИХ АКТАМ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Ладутько В.К., Национальный центр законодательства и правовых исследований Республики Беларусь, кандидат юридических наук

В последнее время для решения спорных вопросов между налоговыми органами и плательщиками широкое распространение получил институт письменных разъяснений. Ежегодное изменение налогового законодательства, порой неясность и неточность его предписаний, значительно влияют на своевременность и полноту поступлений налоговых платежей в государственный бюджет. Плательщик имеет право получать от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов письменные разъяснения по вопросам применения актов налогового законодательства. Однако законодательство не содержит норм об освобождении от ответственности в случае следования неправильным разъяснениям налоговых органов, которые привели к совершению правонарушения в сфере налогообложения. В данном случае плательщик (иное обязанное лицо) может рассчитывать только на освобождение от начисления пени.

Все письменные разъяснения налоговых органов можно подразделить на: разъяснения, издаваемые Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь (далее – МНС) в виде писем и адресованные неопределенному кругу плательщиков, и разъяснения в связи с возникающими вопросами субъектов предпринимательской деятельности на основании их обращений в налоговые органы, адресованные конкретному плательщику.

По данным информационно-справочной системы «Консультант Плюс» с 1994 года МНС издано более 1500 писем. Анализ писем МНС показал, что значительная их часть посвящена различным вопросам налогообложения в качестве напоминания совершения определенных действий плательщиком по своевременному и в полном объеме исполнению налогового обязательства. Отличительной особенностью данных писем является их предназначение для неопределенного круга плательщиков, во многих случаях они выступают руководством в деятельности налоговых органов. В соответствии с Законом Республики Беларусь «О нормативных правовых актах Республики Беларусь» письма МНС относятся к правовым актам, не являющимся нормативными, носят рекомендательный характер, плательщик сам выбирает алгоритм действий по исполнению (неисполнению) писем МНС, адресованных неопределенному кругу лиц.

В науке и на практике столкнулись с проблемой определения последствий выполнения плательщиками неправильных разъяснений налоговых органов, которые привели к совершению правонарушений в сфере налогообложения. В литературе высказывается мнение о том, что в таком случае плательщик должен освобождаться от административной ответственности, а также от уплаты недоимки [1].

Совместное письмо МНС, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь от 14 июня 2013 г. «О некоторых вопросах привлечения юридических и физических лиц к административной ответственности» (далее – письмо от 14 июня 2013 г.) обозначило направление правоприменительной практики в подобной ситуации. Так, меры

административной ответственности не должны применяться, если правонарушение явилось следствием выполнения плательщиком разъяснений уполномоченного государственного органа, так как в данном случае будет отсутствовать вина плательщика, действовавшего в соответствии с полученным разъяснением уполномоченного государственного органа, а суд, орган, ведущий административный процесс, должен выносить постановление о прекращении дела об административном правонарушении.

Указанное письмо предусматривает обязательное наличие следующих обстоятельств, которые в совокупности могут служить основанием для прекращения дела. Во-первых, письменное разъяснение было дано уполномоченным государственным органом, который наделен правом разъяснять применение норм законодательства. Во-вторых, письменное разъяснение должно быть адресовано непосредственно плательщику, по запросу которого оно подготовлено. В-третьих, разъяснения уполномоченного государственного органа основаны на полной и достоверной информации, представленной плательщиком в запросе.

Совершение правонарушений в сфере налогообложения вследствие исполнения неправильных разъяснений налоговых органов относится к обстоятельствам, исключающим административный процесс, а именно отсутствию в деянии плательщика, выполняющего письменные разъяснения налогового органа о применении актов налогового законодательства, состава административного правонарушения в сфере налогообложения. То есть в данном случае при правонарушении, допущенном плательщиком в связи с выполнением письменного разъяснения, отсутствует вина плательщика, и дело об административном правонарушении должно прекращаться по п. 2 ч. 1 или п. 2 ч. 2 ст. 9.6 ПИК оАП. В то же время плательщик обязан надлежаще исполнить налоговое обязательство в полном размере, так как письменное разъяснение налогового органа не соответствовало налоговому законодательству.

Следует отметить, что письмо от 14 июня 2013 г. содержит оговорку о том, что оно не распространяется на применение письменных разъяснений, данных уполномоченным государственным органом в отношении неограниченного круга лиц по запросам предпринимательских и иных объединений (союзов), групп плательщиков или без указанных запросов через непосредственную рассылку, публикацию в средствах массовой информации, размещение в глобальной компьютерной сети Интернет. В этой связи складывается противоречивая ситуация, поскольку, с одной стороны, в случае совершения правонарушения на основании писем МНС (более 1500 за последнее десятилетие), адресованных неопределенному кругу плательщиков, положения письма от 14 июня 2013 г. распространяться не будут, а с другой стороны, – полностью отрицается возможность признания писем МНС не соответствующими законодательству. Жалобы на письма инспекций МНС, разъясняющие применение актов налогового законодательства, в настоящее время выступают предметом решений экономических судов. В практике экономических судов встречаются дела о взыскании убытков, возникших в результате применения разъяснений налоговых органов.

Таким образом, необходимо детальное правовое регулирование издания письменных разъяснений государственными органами, их обязательности (необязательности) выполнения плательщиками, а также правовых последствий в

случае следования неправильным письменным разъяснениям, которые привели к совершению административного правонарушения в сфере налогообложения. Практика отнесения правонарушений, совершенных в результате исполнения письменных разъяснений налоговых органов, не соответствующих актам законодательства, к обстоятельствам, исключающим административный процесс, должна иметь нормативное основание, которое позволит исключить двусмысленное толкование предписаний актов налогового законодательства государственными органами и должностными лицами при решении вопроса о привлечении (непривлечении) к административной ответственности за нарушение налогового законодательства.

Список использованных источников

1. *Пилипенко, А.А.* Письменные разъяснения налогового законодательства: противоречивая недосказанность / А.А. Пилипенко // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология Проф. [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.