

О СОВЕРШЕНСТВОВАНИИ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ В КОНТЕКСТЕ ПРАВОВЫХ ПОЗИЦИЙ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА

Т. С. Бойко, кандидат юридических наук, доцент

Налог является необходимым элементом существования государства, а обязанность его платить безусловным требованием государства. Конституция Республики Беларусь закрепила обязанность граждан Республики Беларусь принимать участие в финансировании государственных расходов путем уплаты государственных налогов, пошлин и иных платежей (статья 56). Конституционной обязанности граждан платить налоги, сборы (пошлины) соответствует их конституционное право собственности, которое является первичным по отношению к праву требовать передачи части собственности в виде налогов, сборов (пошлин) в бюджет.

В статье 44 Конституции закреплено, что государство гарантирует каждому право собственности и содействует ее приобретению; собственность, приобретенная законным способом, защищается государством.

Согласно ст. 1 Протокола к Конвенции о защите прав человека и основных свобод (Париж, 20 марта 1952 г.) каждое физическое или юридическое лицо имеет право беспрепятственно пользоваться своим имуществом. Никто не может быть лишен своего имущества, иначе как в интересах общества и на условиях, предусмотренных законом и общими принципами международного права. Частью второй данной статьи Протокола к Конвенции предусмотрено, что предыдущие положения ни в коей мере не ущемляют права государства обеспечивать выполнение таких законов, какие ему представляются необходимыми для осуществления контроля за использованием собственности в соответствии с общими интересами или для обеспечения уплаты налогов или других сборов или штрафов.

Взаимоотношения между государством и гражданином по поводу уплаты налогов и сборов регламентируются налоговым законодательством, которое должно отвечать всем требованиям правового государства, каковым согласно ст. 1 Конституции провозглашена Республика Беларусь. Исходя из этого, нормотворческие органы, в чью компетенцию входит установление налогов, сборов (пошлин), должны руководствоваться важнейшим принципом правового государства, а именно: при регулировании налоговых отношений соблюдать конституционные права и законные интересы граждан и организаций, плательщиков налогов, сборов (пошлин).

Сегодня налоговое законодательство Республики Беларусь отличается нестабильностью, определенной противоречивостью, в отдельных случаях пробельностью в регулировании отношений, что требует внесения соответствующих изменений и дополнений в нормативные правовые акты налогового законодательства с целью устранения неточностей, пробелов, применения новых мер регулирующего воздействия, перераспределения тяжести налогообложения и т. п.

Стабильность налогового законодательства важна не сама по себе, а как средство достижения общей экономической стабильности, чем и обуславливается необходимость периодического внесения поправок в налоговое законодательство.

Так, в Общую часть Налогового кодекса Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. (далее - НК), вступившего в силу с 1 января 2004 г., на сегодняшний день уже внесены десятки изменений и дополнений. В общем плане активный процесс внесения законодателем поправок в НК можно охарактеризовать как положительное явление, продиктованное необходимостью совершенствования налоговых норм, недостатки которых обнаруживаются в ходе их правоприменительной практики либо выявляются компетентными государственными органами.

Важная роль в совершенствовании налогового законодательства принадлежит Конституционному Суду Республики Беларусь, который в соответствии с ч. 1 ст. 116 Конституции Республики Беларусь осуществляет контроль за конституционностью нормативных актов в государстве. При этом Конституционный Суд активно использует, предоставленное ему статьей 7 Закона «О Конституционном Суде Республики Беларусь» и статьей 22 Кодекса Республики Беларусь о судоустройстве и статусе судей, право вносить в соответствующие государственные органы предложения о необходимости совершенствования законодательства.

Так, в решении Конституционного Суда Республики Беларусь от 5 июля 2006 г. Палате представителей Национального собрания Республики Беларусь в целях надлежащего правового регулирования отношений, связанных с взиманием сбора за парковку (стоянку) в специально оборудованных местах, было предложено рассмотреть вопрос о возможности внесения соответствующих изменений и дополнений в налоговое законодательство. Конституционный Суд справедливо обратил внимание на то, что владелец стоянки не является источником выплаты доходов лицам, помещающим транспортные средства на эти стоянки, и поэтому в силу положений пункта 1 ст. 23 НК на них не могут быть возложены обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет местного сбора за парковку (стоянку). Конституционный Суд также отметил, что на индивидуальных предпринимателей, владельцев стоянок, в соответствии с действующим законодательством нельзя возложить обязанности ни налогового агента, ни сборщика налогов.

Законодатель, как нам представляется, сделал определенные шаги в направлении реализации позиции органа конституционного контроля. Законом от 26 декабря 2006 г. «О внесении дополнений и изменений в некоторые законы Республики Беларусь по вопросам налогообложения» в пункт 1 ст. 23 НК была внесена поправка, касающаяся налоговых агентов. В указанном пункте НК слова «и на которые» были заменены словами «и (или) на которые». По сути, к союзу «и» был добавлен союз «или».

До внесения указанных изменений «налоговым агентом признавалось юридическое или физическое лицо, хозяйственная группа, простое товарищество, которое является источником выплаты доходов плательщику и на которое в силу НК и других актов налогового законодательства возлагаются обязанности по исчислению, удержанию у плательщика и перечислению в бюджет налогов, сборов (пошлин)». Таким образом, налоговый агент должен был обладать двумя признаками в совокупности. Во-первых, он должен являться источником выплаты дохода и, во-вторых, обязанности по исчислению, удержанию у плательщика и перечислению в бюджет налогов, сборов (пошлин) должны возлагаться на него налоговым законодательством.

После добавления слова «или» круг налоговых агентов на первый взгляд расширился. Теперь ими могут быть лица, перечисленные в пункте 1 ст. 23 НК, на которых достаточно возложить обязанности по исчислению, удержанию у плательщика и перечислению в бюджет налогов, сборов (пошлин) налоговым законодательством. В связи с внесенными изменениями возникает вопрос - должен ли налоговый агент одновременно являться источником выплаты дохода плательщику. На наш взгляд, наличие в пункте 1 ст. 23 НК союза «или» не отменяет такого признака налогового агента, как быть источником выплаты дохода. Наш вывод основывается на следующем: реали-зовывать обязанность по удержанию налога у плательщика можно только в том случае, если тот на кого данная обязанность возложена, одновременно является источником выплаты дохода плательщику.

Именно поэтому и сегодня, несмотря на поправки, внесенные в НК, продолжает оставаться проблемным вопрос о том: можно ли на индивидуального предпринимателя возложить обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога или сбора, если он не является источником выплаты дохода. Иными словами, можно ли данного индивидуального предпринимателя обязать исполнять функцию сборщика налога.

В широком смысле слова сборщиком налогов выступает само государство. Оно собирает денежные средства в централизованные государственные фонды (бюджет) для финансирования и выполнения возложенных на него задач и функций. В узком собственном смысле сборщик налогов - это лицо, наделенное полномочиями по сбору налогов, сборов (пошлин) в казну государства.

НК не содержит специальную норму, посвященную сборщикам налогов и сборов (пошлин), в отличие, например, от прямого указания на налоговых агентов (ст. 23 НК). Вместе с тем, в ст. 4 НК, определяющей участников налоговых отношений, выделены субъекты, в чью компетенцию входит прием и взимание налогов, сборов (пошлин), что, по сути, следует рассматривать как определение сборщика налогов.

Согласно абзацу шестому ст. 4 НК прием и взимание налогов, сборов (пошлин), помимо налоговых и таможенных органов, могут выполнять республиканские органы государственного управления, органы местного управления и самоуправления, уполномоченные организации и должностные лица. Как видно в перечне субъектов отсутствуют физические лица (индивидуальные предприниматели). НК не наделяет их полномочиями по приему и взиманию налогов, сборов (пошлин).

Следовательно, нормотворческие органы при регламентации основных элементов налогообложения, в частности порядка исчисления и уплаты налогов, сборов, не имеют законных оснований включать в обязанности индивидуальных предпринимателей, не являющихся источником выплаты доходов, осуществление действий по приему и взиманию налогов, сборов (пошлин).

Необходимо отметить, что Конституционный Суд ежегодно принимает решения, предметом рассмотрения которых являются нормативные правовые акты местных Советов депутатов, устанавливающие на территории соответствующих административных образований тот или иной вид местного налога или сбора. Больше всего Конституционный Суд принял решений в отношении местных сборов с пользователей. Осуществляя конституционный контроль за нормативными правовыми актами местных органов власти, Конституционный Суд в ряде решений сформулировал правовую позицию о необходимости установления основных элементов налогообложения на уровне законодательных актов.

Весьма примечательно, что данная позиция нашла свое подтверждение в Указе Президента Республики Беларусь от 3 ноября 2005 г. № 520 «О совершенствовании правового регулирования отдельных отношений в экономической сфере», в котором заложены основы правовой регламентации налоговых отношений в сфере республиканских налогов, сборов (пошлин). Так, в пункте 2 названного Указа, в частности, предусмотрено, что Президентом Республики Беларусь и (или) законами, если иное не установлено Президентом Республики Беларусь, устанавливаются, вводятся, изменяются республиканские налоги, сборы (пошлины) (определяются плательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка (ставки), порядок исчисления, порядок и сроки уплаты), особые режимы налогообложения, а также прекращается действие таких налогов, сборов (пошлин), режимов.

Необходимо отметить, что в недавно принятом решении Конституционного Суда от 2 марта 2007 г. сформулирована позиция о возможности распространения положений данного Указа также на местные налоги и сборы, с чем нельзя не согласиться. Такой подход будет соответствовать одному из важнейших принципов местного самоуправления, закрепленному в Конституции Республики Беларусь, а также содержащемуся в Европейской хартии местного самоуправления. В статье 121 Конституции предусмотрено, что к исключительной компетенции местных Советов депутатов относится установление в соответствии с законом местных налогов и сборов. Согласно пункту 3 ст. 9 Европейской хартии местного самоуправления часть финансовых ресурсов органов местного самоуправления должна пополняться за счет местных сборов и налогов, ставки которых органы местного самоуправления вправе определять в пределах, установленных законом.

Мы склоняемся к тому, что законодатель вправе и обязан устранять возникающие в правоприменительной практике проблемы в вопросах регулирования местных налогов и сборов. Данный вывод можно проиллюстрировать на примере Указа Президента Республики Беларусь от 3 ноября 2006 г. № 589 «Об упорядочении работы автомобильных стоянок и автомобильных парковок», вступивший в силу с 1 января 2007 г. (далее - Указ № 589).

Вопрос о местном сборе за парковку (стоянку) в специально оборудованных местах впервые рассматривался в Конституционном Суде, который еще 16 ноября 2001 г. на основании ст. 40 и ч. 4 ст. 122 Конституции Республики Беларусь вынес решение о правомерности взимания местного сбора за пользование платными автостоянками в г. Новополоцке. Одновременно Конституционный Суд сформулировал правовую позицию, касающуюся определения объекта обложения местным сбором за пользование стоянками и парковку в специально оборудованных местах. Суть ее заключалась в необходимости проведения четкого правового разграничения между сбором за пользование стоянками в специально оборудованных местах, который является составной частью налоговой системы, регулируемой нормами публично-правового характера, и платой за услуги по хранению помещаемых на стоянки транспортных средств, вносимой во исполнение возникающего между сторонами договора хранения гражданско-правового обязательственного правоотношения. Позднее данная правовая позиция была подтверждена в уже упоминавшемся решении Конституционного Суда от 5 июля 2006 г.

Проблема, связанная с определением объекта обложения сбором за парковку (стоянку) в специально оборудованных местах, с учетом правовой позиции органа конституционного контроля, получила свое разрешение в Указе № 589.

В соответствии с данным Указом взимание местного сбора теперь поставлено в зависимость от того, куда помещается автомобиль - на стоянку или парковку. Кроме того, в Указе № 589 одновременно дается определение автомобильной стоянке и автомобильной парковке, которого ранее не было в законодательстве. Так, автомобильной стоянкой признается место стоянки транспортных средств, представляющее собой специально оборудованное одно- или многоуровневое инженерное сооружение (паркинг), предназначенное для хранения транспортных средств и организованное в соответствии с Правилами дорожного движения, утвержденными Указом Президента Республики Беларусь от 28 ноября 2005 г. № 551 «О мерах по повышению безопасности дорожного движения» а также правилами организации (строительства), эксплуатации автомобильных стоянок и автомобильных парковок и пользования ими, утверждаемыми Советом Министров Республики Беларусь. А автомобильной парковкой - место стоянки транспортных средств, представляющее собой участок проезжей части автомобильной дороги, улицы и дороги населенного пункта или прилегающей к ним территории, организованный в соответствии с Правилами дорожного движения, а также правилами организации (строительства), эксплуатации автомобильных стоянок и автомобильных парковок и пользования ими, утверждаемыми Советом Министров Республики Беларусь.

Согласно подпункту 1.2 пункта 1 Указа № 589 на автомобильной стоянке может взиматься только плата за оказание услуг по хранению транспортных средств в порядке, предусмотренном законодательством и гражданско-правовым договором.

В свою очередь на автомобильной парковке может взиматься только местный сбор с пользователей за парковку (стоянку) транспортных средств в специально оборудованных местах (подпункт 1.3 пункта 1 Указа № 589).

Кроме того, пунктом 2 Указа № 589 предусмотрено, что автомобильные парковки, за пользование которыми взимается местный сбор, организуются при обязательном обеспечении их устройствами по учету времени и расчету платы за пользование автомобильной парковкой, техническими средствами, препятствующими в случае неуплаты данного сбора выезду транспортного средства, и содержания этих парковок в соответствии с требованиями технических нормативных правовых актов.

Несмотря на ряд принятых в последнее время нормативных правовых актов, касающихся сбора за парковку (стоянку) в специально оборудованных местах (решения Конституционного Суда от 16 ноября 2001 г., от 20 июня 2006 г. и от 5 июля 2006 г., Указ № 589, Закон «О бюджете Республики Беларусь на 2007 год», постановление Совета Министров от 5 января 2007 г. № 9 «Об утверждении Правил организации

(строительства), эксплуатации автомобильных стоянок и автомобильных парковок и пользования ими»), на положениях которых должны базироваться нормативные правовые акты меньшей юридической силы, в нормотворческой практике местных Советов депутатов продолжает присутствовать различный подход к регулированию вопроса о порядке взимания данного сбора.

Так, в Инструкциях, посвященных местному сбору за парковку (стоянку) в специально оборудованных местах, утвержденных соответственно решением Минского областного Совета депутатов от 26 декабря 2006 г. № 259, решением Витебского областного Совета депутатов от 29 ноября 2006 г. № 211, решением Гродненского областного Совета депутатов от 15 декабря 2006 г. № 217, функция по взиманию сбора за парковку возложена на организации системы Министерства жилищно-коммунального хозяйства соответствующей области.

В свою очередь в г. Минске эту функцию осуществляет участок платных неохранных парковок, являющийся обособленным структурным подразделением охранно-эксплуатационного коммунального унитарного предприятия «Гаражи, автостоянки и парковки» (п. 6 Инструкции о сборе за парковку (стоянку) в специально оборудованных местах, утвержденной решением Минского городского Совета депутатов от 30 декабря 2006 г. № 278).

Одновременно решениями отдельных областных Советов депутатов эта функция в 2007 г. снова возложена на индивидуальных предпринимателей. Так, согласно пункту 7 Инструкции о порядке исчисления и уплаты сбора с пользователей за парковку (стоянку) в специально оборудованных местах, утвержденной решением Могилевского областного Совета депутатов от 22 декабря 2006 г. № 20 - 5, организации и индивидуальные предприниматели, имеющие в установленном порядке разрешение местных исполнительных и распорядительных органов на непосредственную реализацию функций по организации и эксплуатации автомобильных парковок на территории соответствующих административно-территориальных единиц Могилевской области и осуществляющие операции по оказанию услуг по размещению на автомобильных парковках транспортных средств, взимают у плательщика сумму сбора за парковку и перечисляют ее в бюджет. В пункте 7 Инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет сбора за парковку (стоянку) в специально оборудованных местах, утвержденной решением Гомельского областного Совета депутатов от 28 декабря 2006 г. № 299, предусмотрено, что функцию по взиманию сбора осуществляют организации и индивидуальные предприниматели, эксплуатирующие парковки, на основании договоров, заключенных с городскими и районными исполнительными комитетами. На наш взгляд, такое определение порядка взимания сбора за парковку не имеет достаточных правовых оснований и не согласуется с положениями Общей части Налогового кодекса, а также Указа № 589.

В рамках рассматриваемого вопроса одновременно хотелось также обратить внимание на положения части второй пункта 32 Правил организации (строительства), эксплуатации автомобильных стоянок и автомобильных парковок и пользования ими, утвержденных постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 5 января 2007 г. № 9.

Указанной частью пункта 32 данных Правил предусмотрено, что местный сбор, взимаемый за парковку транспортных средств, устанавливается дифференцированно, в зависимости от времени продолжительности парковки, местными исполнительными и распорядительными органами в соответствии с Законом о бюджете Республики Беларусь на очередной финансовый (бюджетный) год.

На наш взгляд, данная норма расходится с положениями Конституции Республики Беларусь, законов «О бюджете Республики Беларусь на 2007 год», «О местном управлении и самоуправлении в Республике Беларусь» и правовыми позициями Конституционного Суда, касающимися вопросов делегирования налоговых полномочий.

Как уже отмечалось право на установление в соответствии с законом местных налогов и сборов относится к исключительной компетенции местных Советов депутатов (ст. 121 Конституции). В статье 16 Закона «О местном управлении и самоуправлении в Республике Беларусь» также закреплено, что исключительно на сессиях Совета рассматриваются и решаются, в частности, вопросы установления в соответствии с законом Республики Беларусь местных налогов и сборов. Согласно ст. 14 этого Закона местные Советы вправе передавать часть своих полномочий исполнительным и распорядительным органам, органам территориального общественного самоуправления по просьбе или с согласия этих органов, за исключением полномочий, предусмотренных ст. 121 Конституции Республики Беларусь.

Таким образом, передача полномочий не может касаться местных налогов и сборов, поскольку их установление относится к исключительной компетенции органов представительной власти. По данному вопросу Конституционный Суд Республики Беларусь в решениях от 18 августа 1999 г., от 16 ноября 2001 г., от 9 октября 2002 г. однозначно высказал правовую позицию, указав на неконституционность делегирования местными Советами депутатов своих исключительных полномочий исполнительным комитетам.

В статье 8 Закона «О бюджете Республики Беларусь на 2007 год» также отсутствует норма, предоставляющая право исполнительным и распорядительным органам дифференцировать размер сбора за

парковку (стоянку) в специально оборудованных местах. Согласно указанной статье право вводить данный местный сбор принадлежит областным, Минскому городскому Советам депутатов. Этим же Советам принадлежит право на определение размера сбора, а значит и на его дифференциацию.

Таким образом, на наш взгляд, в пункт 32 Правил организации (строительства), эксплуатации автомобильных стоянок и автомобильных парковок и пользования ими, утвержденных постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 5 января 2007 г. № 9 требуется внесение соответствующих изменений.