**Изменения, внесенные в Налоговый кодекс Республики Беларусь в 2009 году**

Общая часть Налогового кодекса Республики Беларусь (далее - НК) является основным законодательным актом в области правового регулирования налоговой системы Республики Беларусь. Этот законодательный акт устанавливает систему налогов, сборов (пошлин), взимаемых в бюджет Республики Беларусь, основные принципы налогообложения, регулирует властные отношения по установлению, введению, изменению, прекращению действия налогов, сборов (пошлин) и отношения, возникающие в процессе исполнения налогового обязательства, осуществления налогового контроля, обжалования решений налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, а также устанавливает права и обязанности плательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых налоговым законодательством.

Статьей 12 Закона Республики Беларусь от 13.11.2008 № 449-З «О внесении дополнений и изменений в некоторые законы республики Беларусь по вопросам налогообложения» (далее - Закон) в НК внесены многочисленные изменения и дополнения.

**ПЕРЕЧЕНЬ налогов и сборов**

Из перечня республиканских налогов, сборов (пошлин), установленного ст. 8 НК, исключены регистрационные и лицензионные сборы. Законодательством регистрационные и лицензионные сборы заменены государственной пошлиной, объекты обложения которой перечислены в ст. 2 Закона Республики Беларусь «О государственной пошлине».

**Особые режимы налогообложения**

Перечень особых режимов налогообложения, установленный в ст. 10 НК, дополнен налогом на доходы от проведения электронных интерактивных игр, который утвержден Декретом Президента Республики Беларусь «Об отдельных вопросах организации и проведения электронных интерактивных игр».

Под электронной интерактивной игрой следует понимать игру, основанную на риске, в которой игрок делает ставку на предполагаемый исход события, относительно которого неизвестно, наступит оно или нет.

Плательщиками налога на доходы от проведения электронных интерактивных игр признаются юридические лица - организаторы электронных интерактивных игр. Объектом налогообложения является выручка от проведения электронных интерактивных игр, а налоговая база определяется как разница между суммой выручки от проведения электронных интерактивных игр и суммой сформированного выигрышного фонда. Ставка налога на доходы от проведения электронных интерактивных игр установлена в размере 8%.

**Место нахождения организации**

Согласно п. 2 ст. 13 НК под организациями понимаются:

* + - юридические лица Республики Беларусь;
	+ - иностранные и международные организации, в том числе не являющиеся юридическими лицами;
	+ - простые товарищества (участники договора о совместной деятельности);
	+ - хозяйственные группы.

Ранее ст. 15 НК определяла место нахождения организации, являющейся плательщиком. После внесения в нее изменений (было исключено слово «плательщик») данная статья стала регулировать вопрос о месте нахождения любой организации, в том числе и не являющейся плательщиком, выступающей в ином качестве, например, покупателя (приобретателя) работ, услуг, имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности.

По новым правилам местом нахождения любой организации будет признаваться место ее государственной регистрации. Особые случаи определения места нахождения организации регулируются как и прежде п. 2 ст. 15 НК.

Законом внесены изменения и дополнения и в ст. 17 НК. Как и ранее, налоговыми резидентами Республики Беларусь признаются физические лица, которые фактически находились на ее территории в календарном году более 183 дней. Вместе с тем уточнено, что физические лица, которые фактически находились за пределами территории Беларуси 183 дня и более в календарном году, не признаются налоговыми резидентами Республики Беларусь.

Кроме того, ст. 17 НК дополнена нормой, устанавливающей, что до тех пор, пока статус физического лица не определен, лицо признается налоговым резидентом Республики Беларусь в текущем календарном году, если оно фактически находилось на ее территории более 183 дней в предыдущем календарном году.

При этом согласно внесенным изменениям ко времени фактического нахождения на территории Беларуси не относится время, на которое лицо выезжало за ее пределы на учебу.

**Представители организации**

Ранее ст. 26 НК было установлено, что действиями (бездействиями) самой организации (так как если бы данная организация лично осуществляла данные действия или бездействия) признавались действия (бездействия) только ее законных представителей, совершенные в связи с участием этой организации в отношениях, регулируемых налоговым законодательством.

Изменения, внесенные в данную статью, устанавливают, что действиями (бездействиями) самой организации признаются действия (бездействия) любых ее представителей (как законных, так и уполномоченных), совершенные в связи с участием этой организации в отношениях, регулируемых налоговым законодательством.

Напомним, что законными представителями плательщика-организации (ст. 25 НК) признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании актов законодательства или учредительных документов этой организации (но не на основании доверенности). В то же время уполномоченным представителем плательщика-организации (ст. 27 НК) является физическое или юридическое лицо, уполномоченное организацией представлять ее интересы в отношениях, регулируемых налоговым законодательством на основании доверенности, подписанной руководителем организации и заверенной ее печатью (без нотариального заверения).

**Погашение задолженности при ликвидации**

Согласно новой редакции ст. 38 НК в случае недостаточности денежных средств для исполнения в полном объеме налогового обязательства, уплаты причитающихся пеней (в том числе полученных от реализации ее имущест­ва) остающаяся задолженность погашается в следующем порядке:

1) собственником имущества этой организации, учредителями (участниками) или другими лицами (в том числе руководителем организации), имеющими право давать обязательные для этой организации указания либо имеющими возможность иным образом определять ее действия. Таким образом, расширен перечень лиц, которые могут нести субсидиарную ответст­венность по долгам ликвидируемой организации. Причем случаи и пределы ответственности могут определяться не только гражданским законодательством (в том числе законодательством об экономической несостоятельности (банкротстве)), но и учредительными документами;

2) не погашенная после этого сумма задолженности признается безнадежным долгом и списывается в порядке, установленном НК и (или) актами Президента Республики Беларусь.

В первом из приведенных пунктов нашли отражение нормы п. 3 ст. 52 Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее - ГК), в соответствии с которым учредитель (участник) юридического лица или собственник его имущества не отвечают по обязательствам юридического лица, а юридическое лицо не отвечает по обязательствам учредителя (участника) или собст­венника, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами либо учредительными документами юридического лица.

Однако если экономическая несостоятельность (банкротство) юридического лица вызвана собственником его имущества, учредителями (участниками) или другими лицами (в том числе руководителем юридического лица), имеющими право давать обязательные для этого юридического лица указания либо имеющими возможность иным образом определять его дейст­вия, то на таких лиц при недостаточности имущества юридического лица возлагается субсидиарная ответственность по его обязательствам.

Субсидиарная ответственность предусмотрена законодательством. В частности, согласно п. 1 ст. 94 ГК участники общества с дополнительной ответственностью солидарно несут субсидиарную ответственность по его обязательствам своим имуществом в пределах, определяемых учредительными документами общества, но не менее размера, установленного законодательными актами. При экономической несостоятельности (банкротстве) одного из участников его ответственность по обязательствам общества распределяется между остальными участниками пропорционально их вкладам, если иной порядок распределения ответственности не предусмотрен учредительными документами общества.

В п. 25.3 Положения о государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования, утвержденного Декретом Президента Республики Беларусь от 16.03.1999 № 11, в учредительных документах юридического лица (свидетельстве о государственной регистрации индивидуального предпринимателя) помимо иных сведений, установленных законодательством, предусматривается субсидиарная ответственность:

* + - учредителей (участников) общества с дополнительной ответственностью по обязательствам общества в пределах, определяемых его учредительными документами, но не менее чем в сумме, эквивалентной 600 евро;
	+ - участников полного товарищества и полных товарищей коммандитного товарищества по обязательствам товарищества;
	+ - вкладчиков коммандитного товарищества по его обязательствам в пределах сумм внесенных ими вкладов;
	+ - членов производственного кооператива, в том числе сельскохозяйст­венного производственного кооператива, по обязательствам кооператива в равных долях, если иное не определено в его уставе, в пределах, установленных уставом, но не менее величины полученного годового дохода в производственном кооперативе и др.

Случаи признания задолженности безнадежным долгом были установлены в прошлом году Указом Президента Республики Беларусь от 13.06.2008 № 329 «О некоторых вопросах признания задолженности безнадежным долгом и ее списания». В связи с этим внесены изменения в ст. 40 и 47 НК, и теперь предусмотрено, что признание задолженности по налоговым платежам как физических лиц, так и организаций безнадежным долгом и ее списание производятся в порядке, установленном Президентом Республики Беларусь.

**Приостановление операций по счетам в банке**

Согласно п. 1 ст. 49 НК одним из способов обеспечения исполнения налогового обязательства является приостановление операций по счетам в банке.

В соответствии со ст. 53 НК приостановлением операций плательщика (иного обязанного лица) по счетам в банке признается по решению налогового или таможенного органа прекращение банком всех расходных операций по данному счету. Однако указанное приостановление не распространяется:

* + - на операции, связанные с осуществлением платежей в бюджет, в том числе в государственные целевые бюджетные фонды и государственные внебюджетные фонды, Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты, по обязательствам лица, операции по счетам которого приостановлены;
	+ - на операции, связанные с исполнением банком решений налогового органа о взыскании налога, сбора (пошлины), пени за счет средств дебиторов лица, операции по счетам которого приостановлены, при отсутствии в банке решения о приостановлении операций по счетам, принятого органом Комитета государст­венного контроля, и постановлений (определений) о наложении ареста;
	+ - на иные операции в случаях, установленных законодательными актами.

Указанное изменение внесено в целях приведения НК в соответствие с нормами Указа Президента Республики Беларусь от 15.05.2008 № 267 «О некоторых вопросах осуществления расходных операций и внесении дополнений и изменения в Указ Президента Республики Беларусь от 29 июня 2000 г. № 359». В данном законодательном акте установлен перечень расходных операций по банковскому счету, которые допустимо производить в период, когда операции по счету приостановлены по решению уполномоченного на то контролирующего (в том числе налогового) органа (возможно, наряду с таким решением в банке одновременно имеется постановление суда, прокурора, органа уголовного преследования о наложение ареста на средства на счете). Часть из этих допустимых операций теперь включена в п. 2 ст. 53 НК. Иные операции, упомянутые в том же пункте, могут осуществляться только при наличии разрешений всех органов (должностных лиц), принявших решение о приостановлении операций по счетам, и органов (должностных лиц), принявших постановление (определение) о наложении ареста.

**Налоговые декларации (расчеты)**

Существенные изменения коснулись норм, регулирующих представление в налоговый орган деклараций (расчетов).

Во-первых, изменениями, внесенными в ст. 63 НК, установлено, что налоговая декларация (расчет) представляется каждым плательщиком (иным обязанным лицом) по каждому налогу, сбору (пошлине), в отношении которых он признан плательщиком, и при наличии объектов налогообложения. Следовательно, при отсутствии объектов налогообложения представлять налоговую декларацию (расчет) больше не требуется.

Напомним, что до вступления в силу Закона даже в случае отсутствия у коммерческой организации объекта налогообложения она была должна представлять в налоговый орган по месту своей постановки на учет сведения об отсутствии объектов налогообложения в порядке, установленном постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 04.05.2004 № 62 «О порядке представления сведений об отсутствии объектов налогообложения» и по формам, являющимся приложениями к этому постановлению.

Во-вторых, по новым правилам налоговые декларации (расчеты) могут представляться в налоговый орган не только на бумажном носителе, но и в виде электронного документа по установленным форматам. Плательщик вправе представить в виде электронного документа также те документы, которые в соответствии с НК должны прилагаться к налоговой декларации (расчету).

При этом налоговый орган не вправе отказать в принятии «электронной» налоговой декларации (расчета), представленной плательщиком (иным обязанным лицом) по установленному формату, и обязан:

* + - при получении налоговой декларации (расчета) на бумажном носителе проставить по просьбе плательщика (иного обязанного лица) на копии налоговой декларации (расчета) отметку о принятии и дату ее получения;
	+ - при получении налоговой декларации (расчета) с помощью программных и технических средств передать плательщику (иному обязанному лицу) письменное подтверждение (в том числе в электронном виде) о приеме налоговой декларации (расчета) в виде электронного документа.

При передаче налоговой декларации (расчета) с помощью программных и технических средств днем ее представления считается дата ее отправки.

В-третьих, Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь должны быть установлены:

* + - формы налоговых деклараций (расчетов) по налогам, сборам (пошлинам) и порядок их заполнения;
	+ - форматы представления налоговых деклараций (расчетов) по налогам, сборам (пошлинам) и документов, которые должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), в виде электронного документа, порядок их заполнения и представления в налоговые органы, а также порядок приема, обработки, порядок и сроки хранения таких налоговых деклараций (расчетов) и документов в налоговых органах;
	+ - форма письменного подтверждения о приеме налоговой декларации (расчета) в виде электронного документа, а также формат направления письменного подтверждения о приеме налоговой декларации (расчета) в виде электронного документа.

В-четвертых, изменен порядок представления уточненных сведений при обнаружении ошибок в представленных ранее налоговых декларациях (расчетах). Так, при обнаружении в налоговой декларации (расчете), поданной за прошлый налоговый период либо за прошлый отчетный период текущего налогового периода, неполноты сведений или ошибок, приводящих к занижению (завышению) подлежащей уплате суммы налога, сбора (пошлины), плательщик (иное обязанное лицо) должен внести изменения и (или) дополнения в налоговую декларацию (расчет). Соответствующие сведения о вносимых изменениях и дополнениях отражаются в налоговой декларации (расчете), представляемой за очередной отчетный период текущего налогового периода.

До вступления в силу Закона при обнаружении ошибки в истекшем календарном году в налоговый орган необходимо было представлять отдельную уточненную налоговой декларацию. Теперь же в текущей (за очередной отчетный период) налоговой декларации можно будет отразить исправления, касающиеся не только текущего календарного года, но и прошлых лет. Уточненную декларацию представлять не нужно.

**Учет плательщиков**

Статьи 65 и 66 НК, регламентирующие учет плательщиков, порядок постановки и снятия с учета в налоговом органе, изложены в новой редакции.

Теперь порядок постановки на учет юридических лиц (их филиалов) и физических лиц (сроки постановки на учет, перечни представляемых документов), порядок определения налогового органа, в котором осуществляется постановка на учет, определен непосредственно в НК. Установлены особенности постановки на учет иностранных организаций. Здесь нашли отражение некоторые нормы Инструкции о порядке учета плательщиков налогов, сборов (пошлин) (иных обязанных лиц) в налоговых органах Республики Беларусь, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31.12.2003 № 127.

Однако в данном нормативном акте требовалось представление нотариально заверенных документов (копии свидетельства о государственной регистрации, копии положения о представительстве, копии разрешения на открытие представительства и т.п.), а в новой редакции НК предусмотрено предоставление оригинала и копии соответствующих документов, которые нотариально удостоверять не нужно. Оригиналы документов после их сверки с копиями будут возвращаться плательщику.

**Выездная налоговая проверка**

Незначительные, на первый взгляд, изменения внесены в п. 1 ст. 71 НК, касающиеся документов, предъявляемых при проверке. Так, предусмотрено, что в ходе выездной налоговой проверки изучается полнота и правильность отражения в бухгалтерском (налоговом) учете операций, оказывающих влияние на суммы налогов, сборов (пошлин), с последующим сравнением определенных в ходе проверки фактических сумм налогов, сборов (пошлин) с отраженными в налоговых декларациях (расчетах) и других документах, представлявшихся в налоговый орган за период, подвергающийся проверке.

Ранее определенные в ходе проверки фактические суммы налогов, сборов (пошлин) следовало сравнивать с данными, отраженными в налоговых декларациях (расчетах) и других документах, представлявшихся в налоговый орган в течение периода, подвергающегося проверке.

К примеру, если проверке подвергался период с 1 января по 31 декабря 2007 г., то проверке могли быть подвергнуты налоговые декларации (расчеты), представленные только в течение этого периода (периода, подвергающегося проверке). Поскольку налоговые декларации (расчеты) по результатам деятельности за 2007 год представляются в январе 2008 г., следовательно, сопоставление данных бухгалтерского (налогового) учета с данными этих налоговых деклараций (расчетов) противоречило НК. Следующий период проверки, как правило, назначался с 1 января 2008 г. При этой проверке возможна проверка налоговых деклараций (расчетов), составленных по итогам деятельности за 2007 год и представленных в январе 2008 г., что соответствует периоду, подвергающемуся проверке; вместе с тем у проверяющего отсутствовало право требования документов бухгалтерского (налогового) учета за 2007 год, что делало проверку этих налоговых деклараций (расчетов) невозможной.

**Налоговый контроль**

Изменился порядок представления информации при проведении налоговой проверки (ст. 75 НК). Так, установлено, что в случаях, предусмотренных законодательством, лицо, которому адресован запрос о представлении информации и (или) документов, обязано представить должностному лицу налогового органа такую информацию и (или) документы незамедлительно либо сообщить об отсутствии затребованных информации и (или) документов. Однако в настоящее время подобные «случаи, предусмотренные законодательством» не установлены. Возможно, речь идет о незамедлительном представлении документов, форма которых утверждена уполномоченными государственными органами:

* + - подтверждающих приобретение (поступление) товарно-материальных ценностей, - в местах хранения этих товарно-материальных ценностей и при их транспортировке;
	+ - подтверждающих приобретение товарно-материальных ценностей при их непосредственном поступлении в места реализации или отпуска товаров в места реализации, - в местах реализации.

В иных случаях, как и ранее, информация и (или) документы представляются должностному лицу налогового органа по запросу не позднее 3 рабочих дней со дня получения указанного запроса либо в этот срок сообщается об отсутствии затребованных информации и (или) документов.

**Права налоговых органов**

Согласно новой редакции ст. 81 НК налоговые органы и их должностные лица получили дополнительные права:

* + - в порядке, установленном законодательством, направлять в суд иски (заявления) о привлечении к субсидиарной ответственности собственников имущества организации, учредителей (участников) или других лиц, в том числе руководителя организации, имеющих право давать обязательные для организации указания либо имеющих возможность иным образом определять ее действия;
	+ - осуществлять деятельность по технической защите информации (в том числе криптографическими методами, включая применение электронной цифровой подписи) в части удостоверения формы внешнего представления электронного документа на бумажном носителе (налоговой декларации (расчета) и прилагаемых к ней документов), представляемого в налоговый орган, а Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь - также в части оказания услуг по распространению открытых ключей проверки подписи;
	+ - изымать при проведении выездной налоговой проверки в случаях и порядке, установленных законодательством Республики Беларусь, для направления на техническое освидетельствование кассовые суммирующие аппараты, специальные компьютерные системы, билетопечатающие машины, таксометры;
	+ - в случаях и порядке, предусмотренных законодательством, производить арест и (или) изъятие вещей и товарно-материальных ценностей плательщика (иного обязанного лица), которые являются предметами нарушения не только налогового, но и иного законодательства, а также орудиями и средствами совершения нарушения законодательства.

**Обязанности налоговых органов**

Некоторые изменения и уточнения коснулись обязанностей налоговых органов и их должностных лиц, они установлены ст. 82 НК. В нее внесено уточнение, согласно которому налоговые органы и должностные лица обязаны давать письменные разъяснения плательщикам (иным обязанным лицам) по вопросам применения актов налогового законодательства.

Поскольку такие разъяснения носят рекомендательный, а не обязательный характер, то плательщик имеет право игнорировать эти советы (особенно в том случае, когда он с ними не согласен).

**ПОРЯДОК обжалования решений налоговых органов**

Нормы ст. 86 «Порядок обжалования», ст. 87 «Порядок и сроки подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу налогового органа», ст. 88 «Рассмотрение жалобы вышестоящим налоговым органом или вышестоящим должностным лицом налогового органа» и ст. 89 «Последствия подачи жалобы» НК в соответствии с новыми требованиями не распространяются на решения налоговых органов и дейст­вия их должностных лиц, принятые в административном процессе.

Порядок обжалования таких решений установлен в Кодексе Республики Беларусь об административных правонарушениях. В связи с этим из п. 1 ст. 87 НК исключены правила обжалования действий должностных лиц налогового органа, связанных с наложением административных взысканий.

Согласно ст. 89 НК подача жалобы приостанавливает исполнение обжалуемого решения налогового органа. В соответствии с внесенными дополнениями в случае пропуска установленного срока подачи жалобы на решение налогового органа исполнение обжалуемого решения приостанавливается при условии восстановления указанного срока вышестоящим налоговым органом или судом.

В НК внесены также и некоторые другие изменения, которые носят редакционный характер и направлены на приведение его норм в соответствие с другими актами законодательства.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Конституция Республики Беларусь 1994 года. Принята на республиканском референдуме 24 ноября 1996 года (с изменениями и дополнениями, принятыми на республиканских референдумах 24 ноября 1996г. и 17 октября 2004г.). Минск «Беларусь» 2004г.
2. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 19 ноября 1998г.: с комментариями к разделам / Коммент. В. Ф. Чигира // Мн.: Амалфея, 1999.
3. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. №166-З. Принят Палатой представителей 15 ноября 2002 года. Одобрен Советом Республики 2 декабря 2002 года. (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 13.01.2003, № 4, рег. № 2/920 от 02.01.2003) с учетом изменений.
4. Веремейко Юрий, Косов Андрей, Фадеева Елена. Комментарий к Налоговому кодексу Республики Беларусь (Общая часть), Издательство: Тесей. Минск. 2007г.
5. Кишкевич А.Д., Пилипенко А.А.: Налоговое право Республики Беларусь. Издательство: Тесей. Минск. 2002. 304с.
6. Л.А. Ханкевич «Финансовое право Республики Беларусь». Учебное пособие / Мн. Издательство «Амалфея» 2002г.
7. Маньковский И.А. Налоговое право Республики Беларусь. Общие положения: Практическое пособие. – Мн.: «Молодежное научное общество», 2000. 160с.
8. Финансовое право. Учебник / Под ред. проф. О.Н. Горбуновой Издательство «Юристъ» М., 2003.
9. Финансовое право. Серия «Учебники, учебные пособия» / Под ред. проф. В.М. Мандрина Ростов-на-Дону Издательство «Феникс», 2002.
10. Ханкевич ЛА. Налоги и налоговое право Республики Беларусь. Мн., 1999.