

К ВОПРОСУ О РАСШИРЕНИИ ПОНИМАНИЯ ИСТОЧНИКОВ НАЛОГОВОГО ПРАВА

Источники (формы) права, выступая как социальный феномен и инструмент реализации одной из приоритетных функций государства – правотворческой, под воздействием цивилизационных и формационных факторов развития человечества через систему взаимообратных связей между человеком, обществом и государством, претерпели существенные изменения, в то же время продолжая совершенствоваться в настоящее время под влиянием процессов цифровизации. Природа правотворчества как имманентного элемента общественной жизни происходит из особой социальной функции государства, направленной на упорядочение процессов развития в интересах всего общества в целом путем согласования разнообразных требований, потребностей и форм деятельности отдельных субъектов и их групп. Грамотное распределение налоговых норм по источникам обеспечивает их правильное понимание субъектами налогового права и в этой плоскости служит гарантией корректного правоприменения, способствует установлению экономически обоснованного и эффективного налогового порядка.

Sources (forms) of law, acting as a social phenomenon and one of the priority functions of the state, have undergone significant changes under the influence of civilizational and formational factors in human development through a system of mutually reinforcing relationships between individuals, society, and the state, while continuing to improve under the influence of digitalization processes. The nature of lawmaking as an inherent element of public life comes from the state's special social function, aimed at regulating development processes in the interests of society as a whole by harmonizing the diverse demands, needs, and activities of individual entities and their groups. A competent distribution of tax regulations by source ensures their correct understanding by tax law subjects and, in this context, serves as a guarantee of correct law enforcement, thereby contributing to the establishment of an economically sound and effective tax regime.

Ключевые слова: источник права; налоговое право; налоговое законодательство; нормативный правовой акт.

Key words: sources of law; tax law; tax legislation; regulatory law.

Имущественные платежи являются одним из механизмов ограничения свобод индивида, в частности, вмешательства в область материальных интересов в целях перераспределения благ в общественно полезных целях. Любое из подобных вмешательств должно осуществляться в строгом соответствии с принципом законности, содержание которого требует неукоснительного соблюдения правовых норм, получающих объективацию в источниках права. Изучение алгоритмов формирования и правоприменения правовых норм в сфере налогообложения, детальное понимание круга источников их фиксации способствует стабильности налоговых правоотношений, участниками которых является значительное число как физических, так и юридических лиц.

Приступая к анализу содержательных характеристик категории «источники права», следует отметить, что слово «источник» происходит от древнерусского глагола *источать*, который в свою очередь восходит к общеславянскому корню *točiti* и в буквальном смысле означает «вытекать, пробиваться». Таким образом, этимологически слово «источник» означает место, где что-то вытекает или появляется [1, с. 247]. Современный русский язык сохранил исторически сложившуюся семантику термина «источник», который определяется В. И. Далем в одном из значений как место, где что-либо рождается, появляется или начинает распространяться в целом [2, с. 74].

Эффективность функционирования социума напрямую коррелирует с экономическим, правовым, организационным компонентом каждого правового решения на любом из уровней от локального до общегосударственного, оказывая влияние на результативность реализации норм права. Совершенствование процесса формирования содержательного наполнения источников права находится в прямой зависимости от разработанных и применяемых в практике правотворческой и правоприменительной деятельности государства стандартов правотворчества. Правовые нормы, закрепленные в источниках права, а также правовая система находятся в динамичном состоянии, поскольку правовые нормы изменяются и дополняются в процессе совершенствования отдельных направлений государственной деятельности. Формами правового регулирования налоговых правоотношений выступают источники налогового права.

Как отмечается в литературе, именно формализация налоговых норм в источниках налогового права позволяет им «... выступать в качестве масштаба, образца поведения людей и в

качестве мерила, критерия оценки их поведения, т. е. в качестве регулятора общественных отношений и средств социального контроля (мерки) за их развитием» [3, с. 19].

В литературе выделяют четыре группы источников правового регулирования налогообложения:

- Общие нефинансовые законы, т. е. нормативные правовые акты, относящиеся к иным отраслям права. Например, Конституция Республики Беларусь, определяющая общие принципы государственной политики, в том числе финансовой, общие принципы построения системы государственных органов, большинство из которых осуществляет и финансовую деятельность. К этой же группе относится действующий Уголовный кодекс Республики Беларусь применительно к ответственности за налоговые преступления [4].

- Общие финансовые законы – Бюджетный кодекс Республики Беларусь, Закон Республики Беларусь «О республиканском бюджете на 2025 г.» от 13 декабря 2024 г. № 48-З [5–6];

- Общие налоговые законы – это нормативные акты, регулирующие основы налогообложения. К данной группе относится Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть, далее – НК), который устанавливает систему налогов, взимаемых в бюджет, и основные принципы налогообложения.

- Специальные налоговые законы – это нормативные правовые акты, регулирующие отдельные налоги, например, НК (Особенная часть).

Национальные источники налогового права объединяются понятием «законодательство». Согласно пункту 1 ст. 3 НК, налоговое законодательство Республики Беларусь – система принятых на основании и в соответствии с Конституцией Республики Беларусь нормативных правовых актов, которая включает Конституцию Республики Беларусь; НК; законы, при этом особенности правового регулирования вопросов налогообложения применительно к сферам реализации инвестиционных проектов в Республике Беларусь, предоставления и использования иностранной безвозмездной помощи, обращения цифровых знаков (токенов), обеспечения гарантий Президенту Республики Беларусь, прекратившему исполнение полномочий в связи с истечением срока его пребывания в должности либо досрочно в случае его отставки или стойкой неспособностью по состоянию здоровья осуществлять обязанности Президента Республики Беларусь, отношениям в рамках договора конвертируемого займа, отношениям, связанным с созданием индивидуальным предпринимателем коммерческой организации, учреждаемой одним лицом, деятельности резидентов Парка высоких технологий, деятельности на территории средних, малых, иных отдельных городских поселений, сельской местности могут определяться иными законами, которые в этой части имеют большую юридическую силу по отношению к НК; акты Президента Республики Беларусь; постановления Совета Министров Республики Беларусь, регулирующие вопросы налогообложения и принимаемые на основании и во исполнение НК, актов Президента Республики Беларусь; нормативные правовые акты республиканских органов государственного, местного управления и самоуправления, регулирующие вопросы налогообложения и издаваемые в случаях и пределах, предусмотренных НК, актами Президента Республики Беларусь и постановлениями Совета Министров Республики Беларусь.

Статья 3 Закона Республики Беларусь «О нормативных правовых актах» от 17 июля 2018 г. № 130-З содержит несколько иное изложение системы законодательства [7]. Так, согласно положениям названной статьи, законодательство составляют следующие нормативные правовые акты: Конституция Республики Беларусь; решения, принятые республиканским референдумом; законы Республики Беларусь; декреты, указы Президента Республики Беларусь; постановления Совета Министров Республики Беларусь; постановления Палаты представителей Национального собрания Республики Беларусь; постановления Совета Республики Национального собрания Республики Беларусь; нормативные правовые акты Верховного Суда Республики Беларусь, Генеральной прокуратуры Республики Беларусь, нормотворческих органов, подчиненных (подотчетных) Президенту Республики Беларусь; нормативные правовые акты министерств, иных республиканских органов государственного управления; решения, принятые местным референдумом, решения местных Советов депутатов, исполнительных и распорядительных органов; нормативные правовые акты иных нормотворческих органов (должностных лиц); технические нормативные правовые акты.

В состав законодательства входят решения Всебелорусского народного собрания, принятые по вопросам, предусмотренным пунктами 1, 2, 8 и 11 ст. 89-3 Конституции Республики Беларусь. Пункт 2 ст. 89-3 Основного Закона, в частности, предоставляет Всебелорусскому народному собранию полномочия по утверждению программ социально-экономического развития Республики Беларусь. Отдельные положения национальных программных актов в сфере

социально-экономического развития страны могут затрагивать вопросы налоговой политики и ее реализации, целесообразно привести систему законодательных источников, закрепляемых в НК, в соответствие положениям Конституции Республики Беларусь и Закона Республики Беларусь «О нормативных правовых актах» от 17 июля 2018 г. № 130-З.

К числу источников налогового права А. В. Демин относит обыкновения правоприменительной практики, отмечая почти полное отсутствие правовых обычаев среди источников налогового права или крайне редкое их применение, объясняя подобную ситуацию тем, что налоговые отношения могут существовать исключительно в правовой форме [8, с. 70], в то же время, обращая внимание на формирование практики применения норм об обстоятельствах, смягчающих ответственность за налоговые правонарушения. М. Ю. Орлов к особенностям правовой регламентации налоговых отношений, влияющей на понимание и формирование системы источников налогового права, относит то, что нормы налогового права являются всегда причиной возникновения налоговых отношений, никогда воля государства в налоговой сфере не реализуется путем санкционирования тех правил, регламентации общественных отношений, которые сложились в обществе до их нормативного закрепления; в силу самой природы налоговых отношений до выражения государством своей воли в общественной жизни не могут сложиться отношения, которые были бы направлены на централизацию финансовых ресурсов [9, с. 22].

По мнению А. А. Бондаря, возрастающее значение приобретает судебная корректировка налоговой практики, выражающая вторжение в нормативную систему налогового законодательства [10, с. 41]. Республика Беларусь является государством с континентальной системой права. Указанное означает, что основным источником права является не прецедент (решение по конкретному юридическому делу, которое служит образцом для разрешения аналогичных дел в дальнейшем), а нормативный правовой акт. Тем не менее, руководящие разъяснения (постановления) Пленума Верховного Суда Республики Беларусь, которые содержат толкование и общие рекомендации единообразного применения наиболее сложных положений нормативных правовых актов, в том числе в сфере применения налогового законодательства, обязательны для всех нижестоящих судов республики, имеют прецедентное значение. К таковым, например, относится постановление Пленума Верховного Суда Республики Беларусь «О применении судами законодательства при рассмотрении экономических и гражданских дел, возникающих из налоговых правоотношений» от 19 декабря 2019 г. № 6 [11]. Верховный Суд Республики Беларусь, в частности, указывает, что правильное и единообразное применение законодательства при рассмотрении экономических и гражданских дел, возникающих из налоговых правоотношений, является гарантией конституционного права граждан и юридических лиц на судебную защиту (ч. 1 ст. 60 Конституции Республики Беларусь), призвано обеспечивать защиту их прав и законных интересов, а также интересов государства и общества, соблюдение законодательства участниками налоговых отношений, способствовать повышению эффективности государственной политики в области налогообложения. Как упоминалось выше, нормативные акты Верховного Суда Республики Беларусь названы Законом Республики Беларусь «О нормативных правовых актах» от 17 июля 2018 г. № 130-З в числе входящих в систему законодательства. На основе законодательного решения указанных выше коллизий целесообразно было бы внести соответствующие изменения в пункт 1 ст. 3 НК, конкретизировав и расширив перечень законодательных источников налогового права. В частности, есть основания учесть возрастающее значение судебной практики при разрешении налоговых споров, легализовать роль обобщений и разъяснений судебной практики на уровне высших судебных органов в системе налогово-правовых отношений. Легализация на законодательном уровне отдельных видов судебной практики способствовала бы решению проблем, связанных с обеспечением последовательного соблюдения конституционного принципа независимости суда при использовании прецедентно-толковательных решений вышестоящих судебных органов нижестоящими судами.

Особое место в системе актов судебной практики занимают решения Конституционного Суда Республики Беларусь – особые акты конституционного контроля, которые не являются судебными прецедентами в классическом понимании этой категории. По справедливому мнению А. А. Пилипенко, А. А. Герасимович, Е. П. Бранцевич, в развитие конституционных основ финансовой деятельности государства в нашей стране решения Конституционного Суда Республики Беларусь приобретают важное значение с точки зрения обеспечения баланса публичных и частных интересов, на основе анализа и толкования Основного закона Республики Беларусь и других актов законодательства, формулируя или конкретизируя категориально-дефинитивные и принципиальные начала финансовой, в том числе налоговой, деятельности государства [12, с. 19]. Особенности юридической природы решений Конституционного Суда

Республики Беларусь предопределены спецификой правового статуса самого Конституционного Суда Республики Беларусь [13; 14]. Решения Конституционного Суда Республики Беларусь могут быть охарактеризованы в этом плане в качестве особого вида конституционно-судебных нормоустановлений, которые являются специфическим источником права [15]. В качестве примера можно привести решение Конституционного Суда Республики Беларусь «О конституционности подпункта 14.5 пункта 14 статьи 73-1 Налогового кодекса Республики Беларусь по жалобе гражданки Оболонской Татьяны Владимировны» от 12 сентября 2025 г. № Р-1310/2025 [16]. Наряду с ответом заявителю, инициировавшему проверку соответствия подпункта 14.5 пункта 14 ст. 73-1 НК Конституции Республики Беларусь, Конституционный Суд Республики Беларусь, анализируя конституционно-правовую природу налогов, рассматривая их как необходимую экономическую основу деятельности государства, в интересах человека сформулировал концептуальные правовые позиции, имеющие принципиальное значение как для правоприменительной практики, так и для нормотворчества.

Единообразный подход к систематизации источников налогового права позволил бы значительно повысить эффективность правового регулирования в сфере налоговых правоотношений.

В качестве предложений по совершенствованию правового регулирования в сфере налоговых правоотношений представляется необходимым отметить следующее:

– Пункт 2 ст. 89-3 Конституции Республики Беларусь предоставляет Всебелорусскому народному собранию полномочия по утверждению программ социально-экономического развития Республики Беларусь. Отдельные положения национальных программных актов в сфере социально-экономического развития страны могут затрагивать вопросы налоговой политики и ее реализации, целесообразно привести систему законодательных источников, закрепляемых в пункте 1 ст. 3 НК, в соответствие положениям Конституции Республики Беларусь и Закона Республики Беларусь «О нормативных правовых актах» от 17 июля 2018 г. № 130-3.

– Целесообразно также внести изменения в пункт 1 ст. 3 НК, конкретизировав и расширив перечень законодательных источников налогового права с учетом возрастающего значения судебной практики при разрешении налоговых споров, а также положений Закона Республики Беларусь «О нормативных правовых актах» от 17 июля 2018 г. № 130-3, легализовать роль обобщений и разъяснений Пленума Верховного Суда Республики Беларусь.

Список использованной литературы

1. **Большой** толковый словарь русского языка / С. А. Кузнецов (гл. ред.) [и др.]. – СПб. : Норинт, 1998. – 1534 с.
2. **Толковый** словарь живого великорусского языка / сост. В. И. Даль. – М. : Гос. изд-во иностр. и нац. слов., 1955. – 780 с.
3. **Черданцев, А. Ф.** Толкование права и договора / А. Ф. Черданцев. – М. : Юрид. лит., 1974. – 352 с.
4. **Уголовный** кодекс Республики Беларусь : 9 июля 1999 г. № 275-3 : принят Палатой представителей Нац. собр. Респ. Беларусь 2 июня 1999 г. : одобр. Советом Респ. Нац. собр. Респ. Беларусь 24 июня 1999 г. // ЭТАЛОН : информ-поисковая система (дата обращения: 16.09.2025).
5. **Бюджетный** кодекс Республики Беларусь : 16 июля 2008 г. № 412-3 : принят Палатой представителей Нац. собр. Респ. Беларусь 17 июня 2008 г. : одобр. Советом Респ. Нац. собр. Респ. Беларусь 28 июня 2008 г. // ЭТАЛОН : информ-поисковая система (дата обращения: 16.09.2025).
6. **О республиканском бюджете на 2025 г.** : Закон Респ. Беларусь от 13 дек. 2024 г. № 48-3 // ЭТАЛОН : информ-поисковая система (дата обращения: 16.09.2025).
7. **О нормативных** правовых актах : Закон Респ. Беларусь от 17 июля 2018 г. № 130-3 // ЭТАЛОН : информ-поисковая система (дата обращения: 16.09.2025).
8. **Демин, А. В.** Обыкновения правоприменительной практики в системе источников налогового права России / А. В. Демин // Государство и право. – 2012. – № 6. – С. 70–77.
9. **Орлов, М. Ю.** Особенности норм налогового права / М. Ю. Орлов // Финансовое право. – 2007. – № 2. – С. 22–27.
10. **Бондарь, А. А.** Судебная практика как источник налогового права / А. А. Бондарь // Юридический вестник РГЭУ. – 2022. – № 1. – С. 41–46.

11. **О применении** судами законодательства при рассмотрении экономических и гражданских дел, возникающих из налоговых правоотношений : постановление Пленума Верхов. Суда Респ. Беларусь от 19 дек. 2019 г. № 6 // ЭТАЛОН : информ-поисковая система (дата обращения: 16.09.2025).

12. **Пилипенко, А. А.** Финансовое право : курс лекций / А. А. Пилипенко, А. А. Герасимович, Е. П. Бранцевич. – Горки : БГСХА, 2015. – 124 с.

13. **О конституционном** судопроизводстве : Закон Респ. Беларусь от 8 янв. 2014 г. № 124-З // ЭТАЛОН : информ-поисковая система (дата обращения: 16.09.2025).

14. **Кодекс** Республики Беларусь о судостроительстве и статусе судей : 29 июня 2006 г. № 139-З : принят Палатой представителей Нац. собр. Респ. Беларусь 31 мая 2006 г. : одобр. Советом Респ. Нац. собр. Респ. Беларусь 16 июня 2006 г. // ЭТАЛОН : информ-поисковая система (дата обращения: 16.09.2025).

15. **Бондарь, Н. С.** Судебный конституционализм: доктрина и практика : моногр. / Н. С. Бондарь. – 2-е изд., перераб. – М. : Норма ; ИНФРА-М, 2016. – 528 с.

16. **О конституционности** подпункта 14.5 пункта 14 статьи 73-1 Налогового кодекса Республики Беларусь по жалобе гражданки Оболонской Татьяны Владимировны : решение Конституц. Суда Респ. Беларусь от 12 сент. 2025 г. № Р-1310/2025 // ЭТАЛОН : информ.-поисковая система (дата обращения: 16.09.2025).