

ИНСТИТУТЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА В СИСТЕМЕ КОНСТИТУЦИОННЫХ НОРМ

© 2008 г. М. Ю. Березин¹

Конституция РФ, являясь основополагающим правовым актом, закрепляет основы конституционного строя, важнейшие права, свободы и обязанности человека и гражданина, форму правления, государственное устройство, политический режим, систему, порядок образования и компетенцию основных органов государственной власти.

Данные правовые институты установлены в Конституции РФ в целях формирования системы стабильных, относительно неизменных юридических и социально-экономических ориентиров развития общественной жизни в различных сферах государственного управления с тем, чтобы создать упорядоченную систему взаимодействия государства и личности в процессе реализации основных прав и свобод человека и гражданина.

Конституция РФ выступает основным правовым актом, провозглашающим в отношении человека и гражданина систему его основных прав и свобод. В связи с этим конкретизация механизмов реализации этих прав и раскрытие подходов, гарантирующих соблюдение признанных свобод, осуществляются в рамках принимаемых в соответствии с Конституцией РФ федеральных законов.

В целях формирования и последующего сохранения полноценного функционального аппарата государственного управления, реализации мер по социальной защите личности и обеспечения существования в целом всего государственного механизма Конституция РФ помимо основных, принципиально важнейших прав и свобод человека и гражданина закрепила также и ряд конституционных обязанностей, т.е. не подлежащих отмене или изменению иначе, как в порядке отмены или изменения положений самой Конституции РФ.

Одной из таких обязанностей выступает конституционная обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57 Конституции РФ). При этом важно отметить, что данная конституционная обязанность не могла оставаться просто обозначенной в Конституции РФ без последующего полноценного раскрытия

всего механизма властного воздействия государства в сфере налоговой системы и конкретизации всего комплекса отношений, связанных с налогообложением и сборами, в отдельном федеральном законе.

Таким федеральным законом в настоящее время является Налоговый кодекс РФ, Общая часть которого вступила в силу с 1 января 1999 г.², (до него действовал Закон РФ “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” от 27 декабря 1991 г.³).

Основные принципы и институты налогового права закреплены именно в Общей части Налогового кодекса РФ. Это вполне объяснимо, поскольку при выборе пандектной системы кодифицированного акта, которая применена законодателем практически во всех случаях построения нормативного содержания российских кодексов, принципы и основные институты устанавливаются в Общей части Кодекса, а последующая детализация и раскрытие механизмов их правового регулирования, уточнение, наполнение и поэлементная конкретизация уже во второй, Особенной (специальной) части Кодекса.

Учитывая то, что все нормы Налогового кодекса РФ должны полностью соответствовать положениям Конституции РФ, на что прямо указывает ее ч. 2 ст. 4, согласно которой Конституция РФ имеет верховенство на всей территории Российской Федерации, предлагаем обратиться к системе конституционных норм, а из их совокупности выбрать те, которые прямым образом оказывают влияние на формирование регулятивного воздействия налогового права.

При этом в первую очередь следует обратить внимание на нормативно-правовое содержание Общей части Налогового кодекса РФ, поскольку она более всего интересна для анализа принципов и институтов налогового права. Заметим, что Особенная часть Налогового кодекса РФ посвящена исключительно раскрытию экономико-правовых моделей конкретных налогов и сборов, не имея в своей структуре основополагающих начал налогового права.

¹ Член Палаты налоговых консультантов России, кандидат юридических наук.

² См.: Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³ См.: Росс. газ. 1992. 10 марта.

Все положения Конституции РФ, которые тем или иным образом непосредственно влияют на структуру и содержание институтов налогового права, на степень их ограничительного воздействия на основные права и свободы граждан и на выбор направления развития и совершенствования данных институтов, возможно, по нашему мнению, сгруппировать в следующие крупные разделы, каждый из которых включает в себя ряд конституционных положений, определяет формирование каждого из институтов налогового права и всей совокупности норм налогового права в целом:

федеративное устройство государства (ч. 1 ст. 1, ч. 3 ст. 5, ч. 2 ст. 4, ст. 12, 71–72, 75, ч. 1 ст. 132);

единство государства (ст. 8, ч. 2 ст. 27, ч. 1 ст. 74);

органы государственной власти (ч. 3 ст. 104, ст. 106, п. “б” ч. 1 ст. 114);

равенство граждан (ст. 19, ч. 2 ст. 6);

права, свободы и обязанности граждан (ст. 2, 7, ч. 2 ст. 6, ст. 57, ч. 3 ст. 62);

обладание и использование имущества (ст. 9, ч. 1 ст. 36, ч. 1 ст. 34, ст. 35, ч. 1 ст. 40);

процессуальные институты (ст. 49–51);

ответственность (ст. 53–54);

процесс обжалования (ч. 1 ст. 15, ч. 2 ст. 118, ст. 125–127).

Необходимо отметить, что все вышеперечисленные разделы, в которые были объединены нормы Конституции РФ, оказали влияние на развитие налогового права в России и нашли свое отражение при построении нормативного содержания Общей части Налогового кодекса РФ.

В связи с существенным объемом аналитического рассмотрения всех перечисленных правовых образований конституционных норм и степени их воздействия на процесс формирования нормативного содержания Общей части Налогового кодекса РФ остановимся на первой группе конституционных положений, определяющих принципы построения в России федеративного государства с присущими федерации особенностями формирования налоговой системы.

В ч. 1 ст. 1 Конституции РФ указано, что Российская Федерация является федеративным государством. Это конституционное положение, безусловно, оказывает непосредственное влияние на становление и развитие институтов налогового права, поскольку вся российская система налогов и сборов в соответствии с принципом федеративного устройства государства делится на три уровня – федеральные налоги и сборы, региональные налоги (сборов на уровне субъектов РФ в настоящее время нет), местные налоги (сборов также нет).

Таким образом, возникает, *как минимум*, трехуровневая система налогов и сборов. Действительно, федеративное устройство государства обусловило появление в структуре Общей части Налогового кодекса ст. 13, 14 и 15, закрепляющих перечни федеральных, региональных и местных налогов и сборов в соответствии с административно-территориальным делением страны.

Вместе с тем в перспективе возможно увеличение количества уровней налогов и сборов в случае, если будет поставлена задача по обеспечению каждого вида муниципального образования (муниципального района, городского округа, поселения) собственными налогами и сборами без использования применяемых сегодня методов распределения доходов от одного налога (например, налога на доходы физических лиц) между бюджетами разноразрядных муниципальных образований.

Здесь хотелось бы обратить внимание в плане только общего замечания на одно мнение, в котором не совсем точно отмечена характеристика системы налогов и сборов, свойственная федеративному государству. Признавая за Л.А. Морозовой, автором учебника “Теория государства и права”, высокий профессионализм в глубоком понимании и изложении сложных проблем состояния и развития государственных и правовых институтов, тем не менее, нельзя полностью согласиться с ее мнением о том, что “федерация характеризуется следующими чертами... двухканальная система налогов”⁴.

Кроме этого, при описании свойств, характерных для унитарного государства, Л.А. Морозова считает, что “ему (унитарному государству. – М.Б.) присущи следующие черты... одноканальная система налогов”⁵.

Между тем современная действительность в Российской Федерации, нормы ранее действовавшего Закона РФ “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”, положения Налогового кодекса РФ все же доказывают обратное, а именно то, что федерации свойственна трехканальная, трехуровневая система налогов и сборов. В противном случае один из уровней власти: либо федеральный, либо региональный, либо местный оставался бы без собственных источников налоговых доходов, что в принципе невозможно в условиях стремления к соблюдению в отношении всех территорий, входящих в состав Российской Федерации, принципов самостоятельности и самодостаточности в финансовых ресурсах.

В ФРГ (являющейся также федеративным государством) система налогов и сборов представ-

⁴ Морозова Л.А. Теория государства и права. Учебник. М., 2007. С. 86.

⁵ Там же. С. 84.

ляет собой трехуровневое образование – налоги Федерации, налоги земель, налоги общин (разд. X Основного Закона ФРГ от 23 мая 1949 г.). Бразилия как пример другого федеративного государства также обладает трехуровневой системой налогов и сборов – налоги Союза, налоги штатов (федерального округа), налоги муниципий (гл. I разд. VI Конституции Федеративной Республики Бразилии от 5 октября 1988 г.).

Что касается унитарных государств, таких как Белоруссия, Казахстан, Украина, Франция, Италия, Япония, то в этих странах система налогов и сборов далеко не одноканальная. Во всех унитарных государствах существуют общегосударственный уровень и местный уровень власти, что приводит к формированию двухуровневой, двухканальной системы налогов и сборов, поскольку административно-территориальное деление унитарного государства не подразумевает наличия в составе единого государства других, промежуточных квазигосударственных образований типа штатов, земель или республик со своими конституциями или уставами. В названных странах управленческая система разделена на два основных уровня – общегосударственный и местный. Следовательно, и система налогов и сборов также подразделяется на общегосударственные налоги, взимаемые на всей территории страны, и местные налоги, поступающие в распоряжение местных органов власти.

В России административно-территориальное деление страны закреплено в нескольких статьях Конституции. В ч. 1 ст. 1 Конституции РФ определено федеративное устройство государства. Это прямо указывает на необходимость наличия в российской системе налогов и сборов федеральных налогов и сборов, которые в связи с выбором соответствующих объектов налогообложения должны быть из всей системы налогов и сборов самыми доходными, поскольку доходы от федеральных налогов и сборов предназначены для финансирования выполнения задач общегосударственного масштаба, в число которых входит национальная безопасность, поддержание правопорядка и оборона. Следовательно, наличие федеральных налогов предопределено существованием самого федеративного государства.

При этом ч. 1 ст. 5 Конституции РФ определяет состав Российской Федерации, т.е. устанавливает те крупные административно-территориальные образования, которые составляют Российскую Федерацию как единое федеративное государство. Значит, в системе налогов и сборов должен быть следующий, нижестоящий уровень налогов и сборов – так называемые региональные налоги и сборы, доходность которых ниже по сравнению с федеральными. Они выступают финансовой основой социально-экономического

развития субъектов РФ. Безусловно, федерация состоит из неоднородных, в том числе со значительной дифференциацией по разным критериям, субъектов федерации, в связи с чем на федеральном уровне применяются разнообразные методы финансовой поддержки субъектов РФ – от межбюджетного распределения доходов, от федеральных налогов до создания на федеральном уровне специальных фондов компенсаций.

Из этого следует, что федеративное устройство государства, подразумевающее наличие входящих в его состав квазигосударственных образований, обязывает к установлению в системе налогов и сборов промежуточного звена в виде региональных налогов и сборов (ст. 14 НК РФ).

Вместе с тем не следует забывать, что в большинстве демократически развитых стран местное самоуправление играет важную роль в определении порядка управления на местном уровне. К сожалению, в России местное самоуправление не является влиятельным и самодостаточным институтом власти, способным независимо от других уровней власти определять направления развития социально-экономических условий на местном уровне. Тем не менее, несмотря на медленное развитие степени влияния и самостоятельности местного самоуправления, наличие такого института власти предусмотрено Конституцией РФ.

В ст. 12 Конституции РФ зафиксировано отделение местного самоуправления от государственной власти, однако на него распространяются общеобязательные правила существования в едином федеративном государстве. Как система органов власти местное самоуправление также должно обладать финансовыми источниками для реализации наиболее приближенных к населению задач местного уровня. Наличие конституционного института в виде местного самоуправления обязывает государство на законодательном уровне обеспечить его собственными источниками доходов, в качестве каковых выступают местные налоги, хотя, надо признать, их низкая доходность не соответствует широкому перечню социально значимых вопросов, решение которых передано в компетенцию местного самоуправления.

При этом необходимо обратить внимание на ч. 1 ст. 132 Конституции РФ, предоставляющей органам местного самоуправления право не только утверждать и исполнять местный бюджет, но и устанавливать местные налоги и сборы.

Интересно это конституционное положение тем, что Конституция РФ не представляет субъектам РФ такого прямого права устанавливать региональные налоги и сборы. Но, как видно из ст. 132 Конституции РФ, за органами местного самоуправления прямо закреплено право устанавливать местные налоги и сборы. Не придавая в

данном случае особого значения ошибочности термина “устанавливать налоги” в отношении местного уровня власти, отметим, что, вероятно, такое прямое указание на то, что органы местного самоуправления могут устанавливать местные налоги и сборы, осуществлено составителями Конституции в целях того, чтобы более отчетливо выделить права муниципальных образований в системе федеративных отношений. Между тем даже если бы такое положение о праве устанавливать местные налоги и сборы в ст. 132 Конституции РФ отсутствовало, уверены, что это не лишило бы муниципальные власти права вводить на своей территории местные налоги и сборы, предусмотренные федеральным законом (ст. 15 НК РФ).

Таким образом, делаем вывод, что федеративному государству свойственна, как минимум, трехуровневая система налогов и сборов. Вместе с тем система местных налогов и сборов может быть разделена еще на несколько уровней в зависимости от того, какая по структуре система муниципальных образований создана в государстве: муниципальные районы, городские округа, внутригородские муниципальные образования г. Москвы и Санкт-Петербурга, городские и сельские поселения и т.п., каждому из которых возможно установление своей, но, безусловно, унифицированной для каждого вида муниципального образования системы местных налогов и сборов. Установлением за каждым видом муниципально-го образования своей системы местных налогов и сборов каждый уровень местной власти наделяется своими собственными, а не закрепленными и тем более не регулируемые налоговыми доходами, что приводит к стабильности финансового обеспечения на каждом уровне местного самоуправления. При этом осуществляется осознанный отказ от применения методов межбюджетного распределения доходов от одного налога в процентном соотношении между бюджетами разных муниципальных образований.

В итоге ч. 1 ст. 1 Конституции РФ предопределяет такой институт налогового права, как минимальная трехуровневая система налогов и сборов в Российской Федерации.

Что касается содержащегося в названной ч. 1 ст. 1 Конституции положения о том, что Россия помимо свойственного ей федеративного устройства является еще и правовым государством, то данная норма обязывает взимать налоги и сборы, а также взаимодействовать с налогоплательщиками в строгом соответствии с законом.

Продолжая анализ влияния конституционных норм о федеративном устройстве государства на формирование институтов налогового права, хотелось бы обратить внимание на ч. 2 ст. 4 Конституции РФ. Данное конституционное положение

определяет верховенство федерального закона на всей территории Российской Федерации. Это положение важно в целях унификации системы налогообложения и сборов в масштабах единого государства, связанного единым экономическим пространством.

Поскольку применение в законодательной практике методологических подходов, связанных с формированием единой налоговой системы, установлением единообразных правил и методов взимания налогов и сборов, закреплением стандартных форм и способов проведения налогового контроля и процессуальных особенностей привлечения к налоговой ответственности за нарушение актов законодательства о налогах и сборах обеспечивает слаженность механизма функционирования всей налоговой системы страны, что, несомненно, благоприятно сказывается на укреплении единого государства и на создании единого рыночного пространства, следовательно, основополагающий правовой акт, регулирующий все вопросы, связанные с построением составных частей единой налоговой системы, должен быть принят в форме федерального закона.

Начиная с 1991 г., т.е. еще до принятия Конституции РФ 1993 г., и по настоящее время в рамках Налогового кодекса РФ все принципы налогообложения, структура универсальной налоговой модели (императивные и диспозитивные элементы налога), система налогов и сборов, составы правонарушений и порядок привлечения к ответственности за налоговые правонарушения принимаются только в форме федерального закона.

Необходимо подчеркнуть, что именно на федеральном уровне должны быть закреплены все основные принципы налогообложения и инструменты воздействия на состав и содержание налоговой системы федеративного государства. В качестве примера осознания на высшем государственном уровне значимости разработки и внедрения общефедеральных стандартов налогового регулирования для исключения возможностей создания разнообразных препятствий к формированию единого экономического пространства можно привести выдержки из Конституции США (1787 г.), в которой, в частности, в ч. 1 разд. 8 ст. I указано, что Конгресс имеет право устанавливать и взимать налоги, пошлины, подати и акцизы... причем все пошлины, подати и акцизы должны быть единообразными на всей территории Соединенных Штатов.

Из этого следует, что принцип единообразия, или унификации, налоговой системы является одним из центральных элементов создания и укрепления единого сложносоставного федеративного государства, основанного на стабильной и предсказуемой финансовой базе, скрепленного еди-

ным экономическим пространством, лишенного внутренних межсубъектных финансовых границ и финансового самоуправства на местах.

Важность закрепления основных систем, правил и процедур налоговой системы в едином правовом акте – федеральном законе заключается в обеспечении соблюдения прав и свобод налогоплательщиков независимо от места их нахождения на территории Российской Федерации. Кроме того, значимость федерального закона как основного законодательного акта в налоговой системе, в котором закрепляются права и обязанности налогоплательщиков, их возможности надлежащим образом спорить с налоговыми органами, не подчиняться незаконным требованиям их должностных лиц, существенно повышается в связи с тем, что, поскольку названный правовой потенциал налогоплательщика определен в федеральном законе, имеющем верховенство на всей территории Российской Федерации, органы исполнительной власти, в частности финансовые, налоговые и правоохранительные, не вправе нарушать федеральный закон и издавать свои ведомственные акты.

Учитывая важнейшую роль федерального закона в налоговой сфере, законодатель указал в п. 1 ст. 4 НК РФ, что Министерство финансов РФ и подобные ведомства на региональном и местном уровнях хотя и вправе издавать нормативные правовые акты в сфере налогов и сборов, но они не могут изменять либо дополнять законодательство в этой сфере.

Вместе с тем, если согласно ст. 1 НК РФ законодательство о налогах и сборах состоит только из федеральных законов, законов субъектов РФ и нормативных правовых актов муниципальных образований, то, принимая во внимание принцип разделения властей, не вполне ясен регулятивный смысл ст. 4 НК РФ: каким образом можно даже гипотетически допустить возможность вмешательства Минфина РФ как органа, принадлежащего к исполнительной власти, в процесс изменения или дополнения законодательства о налогах и сборах, принимаемого органами законодательной (представительной) власти? Каким образом Минфин РФ, нормативным (причем всегда подзаконным) актом которого является, например, приказ, может им же дополнить федеральный закон?

Полагаем, что законодатель в п. 1 ст. 4 НК РФ избрал неверную формулировку. По нашему мнению, Минфин РФ (и подобные ему нижестоящие финансовые ведомства) не вправе не то чтобы дополнять или изменять законодательство о налогах и сборах, прежде всего Минфин РФ не вправе издавать нормативные правовые акты, противоречащие положениям Налогового кодекса РФ, а только вправе принимать нормативные правовые

акты по тем вопросам, регулирование которых прямым указанием соответствующей нормы Налогового кодекса РФ отнесено к компетенции Минфина РФ.

Вместе с тем сам факт закрепления в структуре Налогового кодекса п. 1 ст. 4 возвращает в 90-е годы прошлого века – в то время, когда многие вопросы налогообложения решались на уровне инструкций. Для данного периода развития налоговой системы было характерно то, что налоговая система в основном регулировалась ведомственными актами. При этом субъекты РФ и муниципальные образования могли устанавливать любые налоги по своему усмотрению. Более того, Минфин РФ был вправе вводить, например, иные, чем определенные в законе, сроки уплаты налога на добавленную стоимость – налога, установленного законодательной властью. Конституционный Суд РФ в свое время изменил это, запретив ему вмешиваться своими подзаконными актами в положения, четко установленные законом⁶.

К федеративному устройству государства можно отнести также и положения ч. 3 ст. 5 Конституции РФ, согласно которой федеративное устройство основано на разграничении предметов ведения и полномочий между органами государственной власти Российской Федерации и органами государственной власти субъектов РФ.

Учитывая, что федерация подразумевает, как минимум, три уровня административно-территориального деления, важнейшим элементом равномерного развития территорий является наделение каждого уровня власти определенным объемом полномочий. На решение этого вопроса направлены ст. 71, 72 и 73 Конституции РФ, которые определяют предметы, находящиеся в исключительном ведении Российской Федерации, предметы совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов, и компетенцию, в рамках которой субъекты РФ свободны в своих действиях, однако оставаясь при этом под влиянием основных ограничений, заложенных в Конституции РФ.

Из содержания ст. 71 Конституции видно, что в предмет ведения Российской Федерации включены федеральные налоги и сборы. Это объяснимо, поскольку данные налоги аккумулируют собственные налоговые доходы в федеральном бюджете. Следовательно, все элементы их экономико-правовых моделей должны регулироваться только федеральным центром путем издания федеральных законов. Принятие законов субъектов РФ или решений муниципальных образований по федеральным налогам и сборам не допускается.

⁶ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 14 декабря 2000 г. // Собрание законодательства РФ. 2001. № 6. Ст. 605.

Однако следует заметить, что взимание федеральных налогов не остается только в сфере полномочий федерального центра, и нельзя утверждать, что на это не могут претендовать иные уровни власти. Субъекты РФ вполне на законных основаниях вправе заявить свои претензии на федеральные налоги и сборы путем известного механизма в виде законодательной инициативы и представить в Государственную Думу РФ законопроект о внесении изменений и дополнений в законодательство.

Для субъектов РФ обладание правом участия в формировании законодательной базы по взиманию федеральных налогов хотя может быть и не так важно, как для федерального центра, но, тем не менее, остается существенно актуальным, поскольку ряд федеральных налогов в процессе межбюджетного распределения поступает в региональные бюджеты. Примером этого является налог на прибыль организаций, структурная модель которого прямо предусматривает отдельную налоговую ставку. Согласно ей соответствующая сумма налога на прибыль поступает в доход бюджетов субъектов РФ. Данный налог, вероятно, является единственным из федеральных налогов и сборов, в котором прослеживается прямая заинтересованность субъектов РФ в возможности регулирования отдельных элементов его экономико-правовой модели, в частности в возможности воздействовать на величину его налоговой ставки.

Что касается ст. 72 Конституции РФ, определяющей предметы совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов, то надо отметить, что п. “и” ч. 1 названной статьи прямым указанием относит общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации к предметам совместного ведения. Хотелось бы подчеркнуть, что в странах с федеративным устройством прослеживается тенденция отнесения налогового законодательства к сфере предметов совместного ведения федерального центра и его квазигосударственных административно-территориальных образований. Пример тому – Бразилия, являющаяся федеративным государством, в номерном абз. I ст. 24 Конституции которой определено, что Союз, штаты, федеральный округ законодательно конкурируют на конкурирующей основе по вопросам налогового, финансового, исправительного, экономического права и права урбанизма. При этом ради справедливости надо указать, что в §1 ст. 24 Конституции Бразилии отмечено, что в сфере конкурирующего законодательства компетенция Союза ограничивается изданием норм общего характера.

При внимательном рассмотрении приведенных положений ст. 24 Конституции Бразилии возникают вопросы о том, в чем же сокрыто различие

между налоговым, финансовым и экономическим правом, позволившее эти отрасли (подотрасли) права разделить между собой и поименовать их по отдельности в самой Конституции как высшем законе страны. По нашему мнению, если придерживаться классического теоретического подхода, то налоговое право является составной частью как подотрасль финансового права, а само финансовое право, исходя из того, что финансы являются и экономической категорией, может быть как составная часть экономического права. Из этого вытекает, что одно право поглощается другим, более крупным правовым образованием. Поэтому не совсем верно указывать так прямо и по отдельности как самостоятельные и независимые правовые образования прежде всего на уровне Конституции налоговое, финансовое и экономическое право.

Не совсем ясно, возвращаясь к Конституции РФ, к ее п. “и” ч. 1 ст. 72, что подразумевается под общими принципами налогообложения и сборов? При этом принцип – это уже *общее* руководящее начало. Полагаем, что формулировка “общие принципы налогообложения и сборов” неудачна, поскольку не только не имеет четкого смысла, но еще и тавтологична.

Ранее нами отмечалось противоречие между указанным п. “и” ч. 1 ст. 72 Конституции РФ, относящей общие принципы налогообложения и сборов к предметам совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов, и ч. 3 ст. 75 Конституции РФ, где указано, что система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом.

Если ч. 3 ст. 75 Конституции прямо закрепляет, что общие принципы устанавливаются федеральным законом, то зачем эти же принципы относить к предметам совместного ведения, учитывая то, что, если тот или иной правовой институт является предметом совместного ведения, данным фактом допускается участие субъектов РФ в процессе формирования правового содержания этих общих принципов.

Другими словами, предмет совместного ведения – его правовая конструкция формируется федеральным законодателем таким образом, чтобы оставить за федеральным центром общедеревянные стандарты налогового регулирования, но с учетом предоставления возможности субъектам РФ определенным образом своими региональными законами принимать участие в формировании, дополнении и изменении общих принципов налогообложения и сборов.

Но, когда в ч. 3 ст. 75 Конституции РФ императивно заявляется о том, что общие принципы устанавливаются федеральным законом, это

означает, что все элементы, вся правовая конструкция, все составные части этих принципов полностью и окончательно, в законченной форме оформляются федеральным центром в виде федерального закона, исключая какое-либо, даже минимальное, участие субъектов РФ в разработке, дополнении или изменении механизма их правового регулирования.

Наша позиция в большей степени склоняется к варианту ч. 3 ст. 75 Конституции РФ, поскольку общие принципы можно отнести к общефедеральным стандартам, которым свойствен неизменный характер на всей территории страны, а потому все эти принципы в полном объеме подлежат закреплению в федеральном законе без предоставления каких-либо возможностей субъектам РФ в процесс их дополнения либо изменения.

В связи с этим предлагаем перенести институт общих принципов налогообложения и сборов из ст. 72 в ст. 71 Конституции РФ, т.е. в предметы исключительного ведения Российской Федерации. При этом из ч. 3 ст. 75 Конституции РФ необходимо исключить положение о том, что общие принципы налогообложения и сборов устанавливаются федеральным законом, поскольку при их помещении в ст. 71 Конституции РФ иным правовым актом, нежели федеральным законом, эти принципы устанавливаться не могут.

Кроме имеющей существенное значение конституционной нормы в ч. 3 ст. 75 Конституции о том, что общие принципы налогообложения и сборов устанавливаются федеральным законом, названная норма содержит не менее интересное для анализа положение, согласно которому помимо указанных общих принципов налогообложения и сборов система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, также устанавливается федеральным законом.

Возникает вопрос: в чем отличие данного выражения “система налогов, взимаемых в федеральный бюджет”, от выражения, указанного в п. “з” ст. 71 Конституции РФ, – “федеральные налоги и сборы”?

Во-первых, в первом выражении, а именно: “система налогов, взимаемых в федеральный бюджет”, – остались не упомянутыми сборы, которые также могут поступать в федеральный бюджет. Но даже если не учитывать эту незначительную погрешность, в чем же принципиальная разница между этими двумя выражениями, возведенными в ранг конституционных?

Полагаем, что разница между ними отсутствует. Просто составители Конституции РФ не стали придерживаться единой терминологии. Федеральные налоги и сборы прежде всего поступают в федеральный бюджет. Бывают исключения, однако они являются свободным волеизъявлением

федерального законодателя передать часть или полностью доходы от определенных федеральных налогов нижестоящим бюджетам бюджетной системы. Но если со стороны федерального законодателя такого решения нет, то федеральный налог напрямую и в полном объеме поступает в федеральный бюджет.

Что же касается выражения “система налогов, взимаемых в федеральный бюджет”, то из всех возможных налогов, присутствующих в системе налогов и сборов, в федеральный бюджет поступают исключительно федеральные налоги. Региональные и местные налоги в федеральный бюджет не поступают. Другими словами, в федеральный бюджет могут поступать только федеральные налоги, но сами федеральные налоги могут поступать не только в федеральный бюджет, но в процессе межбюджетного распределения их часть может проступать и в региональные, и в местные бюджеты, образуя в этих бюджетах закрепленные и регулирующие налоговые доходы.

Таким образом, из сказанного следует, что под используемым в ст. 75 Конституции РФ выражением “система налогов, взимаемых в федеральный бюджет” имеются в виду федеральные налоги (и сборы, которые подразумеваются).

При этом в данной статье указано, что система таких налогов устанавливается федеральным законом. Обратимся к ст. 71 Конституции РФ, которая подчеркивает, что федеральные налоги и сборы относятся к предмету исключительной компетенции Российской Федерации, а согласно ч. 1 ст. 76 Конституции по предметам ведения Российской Федерации принимаются федеральные конституционные законы и федеральные законы.

При совместном рассмотрении положений п. “з” ст. 71, ч. 3 ст. 75 и ч. 1 ст. 76 Конституции РФ возникает, на наш взгляд, справедливый вопрос: в связи с чем появилась необходимость указания в ст. 75, что система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, т.е. система федеральных налогов и сборов, устанавливается федеральным законом, когда из ст. 71 и 76 и так очевидно, что система федеральных налогов устанавливается федеральным законом.

С нашей стороны предлагается полностью исключить из ст. 75 Конституции ч. 3, убрав выражение, что система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, устанавливается федеральным законом, и перенести положение об общих принципах налогообложения и сборов в ст. 71, т.е. в предметы исключительного ведения Российской Федерации.

Но ст. 71, 72 и 75 Конституции РФ не остаются без внимания и по другому вопросу. Как видно из приведенных рассуждений о системе федеральных налогов и сборов, которые согласно действующим ст. 71, 75 и 76 устанавливаются федераль-

ным законом, Конституция РФ не отвечает на вопрос о том, каким образом, правовым актом какого уровня устанавливаются системы региональных и местных налогов. Этот вопрос имеет принципиальное значение, поскольку Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г.⁷ вплоть до середины 1996 г. субъектам РФ и муниципальным образованиям было разрешено устанавливать произвольное, ничем не ограниченное количество налогов и сборов (п. 7), что привело к нарушению единого экономического пространства и к возникновению финансовых, а по сути таможенных границ между субъектами РФ в пределах страны.

Учитывая, что налоги являются сильнейшим регулятором социально-экономической жизни, обременяя налогоплательщиков и степень своего обременения (разными инструментами своей экономико-правовой модели, в частности категорией объекта налога, величиной налоговой ставки) на общем фоне либо стимулируя, либо затормаживая производство и потребление определенных категорий товаров (работ, услуг), налогообложение затрагивает, а случае превышения разумных пределов, нарушает основные права и свободы человека.

В связи с этим, чтобы не допустить произвола в налоговой сфере, гарантировать соблюдение прав и свобод налогоплательщиков, создать стабильную налоговую систему, некоторые страны пошли по пути закрепления системы налогов и сборов непосредственно в самой Конституции, что привлекает к себе внимание. Примерами таких стран могут выступать ФРГ, в разд. X “Финансы” (особо ст. 106) Основного Закона которой произведено разграничение налогов между федеральным центром (пример – налог с оборота капиталов, налог на страхование, налог с обменных операций), землями (например, имущественный налог, налог с наследства, налог на автомашины) и общинами (часть поступлений от подоходного налога с физических лиц).

В отдельных исследованиях при анализе положений Основного Закона ФРГ отмечается, что закрепление системы налогов и сборов непосредственно в конституции встречается нечасто, однако имеет смысл.

Полагаем, что основным недостатком избрания такого принципа к законодательному оформлению налоговой системы, как перечисление системы налогов и сборов непосредственно в самой конституции, выступает невозможность законодательного реагирования на изменяющуюся социально-экономическую обстановку путем расширения либо сужения перечня налогов и сборов без изменения самой конституции.

Однако надо заметить, что и Бразилия избрала такой вариант закрепления налоговой системы, как указание перечня налогов и сборов непосредственно в самой Конституции (гл. I “О федеральной налоговой системе” разд. VI “О Налоговой системе и бюджете”). В Конституции Бразилии (ст. 153 секции III гл. I) определен перечень налогов Союза (пример – налоги на доходы и прибыль, налог на кредитные операции, операции обмена и страхования), в ст. 155 секции IV гл. I указан список налогов штатов и федерального округа (например, налог на наследство или дарение, налог на самоходные транспортные средства), в ст. 156 секции V разд. I перечислены муниципальные налоги (например, налоги на собственность в виде и не в виде строений, находящуюся в городской зоне).

Исходя из анализа положений Основного Закона ФРГ и Конституции Федеративной Республики Бразилии можно сделать два важных вывода. Первый заключается в том, что в Основных Законах названных стран указан только перечень налогов и сборов, причем они строго разграничены между уровнями власти в рамках федеративного государства. Такому подходу к указанию именно в самой Конституции перечня налогов и сборов, взимаемых на территории страны, присуща одна существенная проблема, о которой уже было сказано: эти перечни и их разграничение между уровнями власти настолько же неизменны, насколько неизменна сама Конституция.

Второй вывод состоит в том, что ни в Основном Законе ФРГ, ни в Конституции Бразилии, кроме самих названий налогов и сборов, а также их разграничения по уровням власти, иных моментов, касающихся регулирования комплекса процедур, связанных с исчислением и уплатой конкретных налогов и сборов, не содержится. Поэтому все конструктивные элементы экономико-правовой модели каждого конкретного налога или сбора, а именно: категории налогоплательщиков, налоговый период, величина налоговой ставки, порядок исчисления, порядок и сроки уплаты и т.п., – подлежат раскрытию в законодательном порядке, а следовательно, не исключается возможность (но, надо подчеркнуть, в рамках именно строго заданного перечня налогов и сборов) изменения отдельных параметров их элементов в соответствии с индикативным реагированием на процессы, происходящие в социально-экономических отношениях.

С нашей позиции, перенос системы налогов и сборов непосредственно в Конституцию возможен при условии уверенности в полной неизменности состава налоговой системы. Поэтому не имеет смысла даже обсуждать вопрос о закреплении перечня налогов и сборов непосредственно в самой Конституции РФ.

⁷ См.: Собрание актов Президента и Правительства РФ. 1993. № 52. Ст. 5074.

Конституция РФ не восприняла опыт ФРГ и Бразилии. Полагаем, что при составлении проекта Конституции РФ этот опыт вообще не принимался во внимание, поскольку в 1993 г., т.е. в то время, когда составлялся проект современной Конституции РФ, в политической сфере были расставлены несколько другие акценты, которые необходимо было в ней отразить в первую очередь, в связи с чем многие другие конституционно значимые вопросы, в том числе связанные с подробным изучением различных теоретико-методологических подходов к налогообложению и их корректным отражением в тексте Конституции РФ, не имели первостепенного значения.

В российской Конституции налогам посвящен ряд статей, некоторые из них, о чем уже было сказано, прямо противоречат друг другу, что нельзя признать достоинством действующей Конституции РФ. Кроме того, в ней отмечено, что система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, устанавливается федеральным законом, и совершенно умалчивается, а каким правовым актом устанавливается система региональных и местных налогов и сборов, взимаемых, соответственно, в бюджеты субъектов РФ и бюджеты муниципальных образований.

Фактически этот вопрос нашел свое решение уже в структуре Налогового кодекса РФ – федерального закона, устанавливающего общие принципы налогообложения и сборов. Региональные и местные налоги устанавливаются (согласно п. 3, 4 ст. 12) Налоговым кодексом РФ.

Более того, не совсем понятно ограничение, накладываемое на те федеральные законы, которые согласно ст. 106 Конституции РФ подлежат обязательному рассмотрению в Совете Федерации.

Если учесть тот факт, что до некоторого времени в Совете Федерации субъекты РФ были представлены, в частности, главами администраций субъектов РФ, а в настоящее время Совет Федерации также формируется из представителей субъектов РФ, то становится неясным, почему в Совете Федерации обязательному рассмотрению подлежат только федеральные законы о федеральных налогах и сборах.

Полагаем, что поскольку региональные и местные налоги устанавливаются федеральными законами путем внесения изменений и дополнений в соответствующие статьи Налогового кодекса, а Совет Федерации состоит из представителей субъектов РФ, основными источниками доходов бюджетов являются региональные налоги, а муниципалитеты, чьи бюджеты формируются из местных налогов, находятся в теснейшем взаимодействии с администрациями субъектов РФ, то, следовательно, в Совете Федерации в обязательном порядке должны подлежать рассмотрению федеральные законы не только о федеральных налогах и сборах, но и федеральные законы о региональных и местных налогах и сборах, а также все федеральные законы, вносящие изменения и (или) дополнения в Налоговый кодекс РФ. Между тем в настоящее время Конституция РФ такой обязательности не предусматривает.