

Раздел 3. Правовые проблемы современной России

Кривых И.А.

ПРИНЦИП ВЕРХОВЕНСТВА ЗАКОНА В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

Конституция РФ и федеральные законы имеют верховенство на всей территории Российской Федерации. При этом Конституция имеет высшую юридическую силу, прямое действие и применяется на всей территории России. Законы и иные нормативные правовые акты не должны противоречить Конституции РФ. Органы государственной власти, органы местного самоуправления, должностные лица, граждане и их объединения обязаны соблюдать Конституцию РФ и законы (ст.ст. 4, 15 Конституции РФ).

Верховенство закона в системе нормативных правовых актов проявляется в том, что все остальные нормативных правовые акты должны соответствовать нормам, содержащимся в законе. В случае противоречия подзаконного нормативного правового акта закону приоритет имеет последний.

Специфика верховенства закона в системе нормативно-правовых актов о налогах и сборах связана с особенностями регулируемых ими отношений. Как указывает Д.В. Винницкий, налог – это ограничение права собственности, которое социально обусловлено¹ (например, необходимостью обеспечения деятельности государства и муниципальных образований). Поскольку в соответствии со ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы, то соответствующие ограничения права собственности должны быть установлены законодательством.

В соответствии со ст. 1 Налогового кодекса Российской Федерации законодательство о налогах и сборах состоит из самого кодекса, принятых в соответствии с ним федеральных законов и законов о налогах субъектов Российской Федерации, нормативных правовых актов представительных органов муниципальных образований о местных налогах и сборах.

Верховенство закона в налоговом праве проявляется в установлении, изменении и отмене налогов исключительно представительными органами, как в отношении федеральных, так и в отношении региональных и местных органов (п.п.1, 4, 5 ст.1, п.5 ст.3, п.п.3, 4 ст. 12). Налоговое законодательство помимо нормативных правовых актов, принятых законодательными органами Федерации и субъектов Федерации, включает нормативно-правовые акты представительных органов муниципальных образований о налогах.

Требование об установлении налогов исключительно в законодательном порядке имеет своей целью защитить права и законные интересы налогоплательщиков от несанкционированного вмешательства исполнительной власти. Закон в силу его стабильности и усложненного

¹ Винницкий Д.В. *Налоги и сборы*. М., 2002. С. 36.

порядка принятия может обеспечить налогоплательщика необходимой и понятной для исполнения налоговых обязательств информацией. Установление существенных элементов налога органами исполнительной власти нарушает принцип верховенства закона. Налоговое бремя в этом случае может быть изменено в худшую для налогоплательщика сторону в упрощенном порядке.

В начале 90-х годов прошлого века в период становления налоговых отношений в России предпринимались попытки придать статус закона Указу Президента РФ. V Съездом народных депутатов Российской Федерации Президенту Российской Федерации было предоставлено право издавать указы, носящие нормативный характер и изменяющие действующие законы¹. По существу акты Президента имели силу закона.

Например, Указ Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2270 «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней»² не только противоречил законам (устанавливал дополнительный объект обложения налогом на добавленную стоимость), но и содержал норму, в соответствии с которой предшествующие указу законы действовали в случае непротиворечия ему.

В связи со вступлением в действие Конституции России с 25 декабря 1993 г. Президент Российской Федерации утратил право издавать указы, изменяющие законы. Тем не менее, им были приняты несколько указов, регулирующих вопросы налогообложения.

Не может рассматриваться как акт, регулирующий налоговые отношения, Указ Президента РФ от 25 сентября 1999 г. № 1272 «Вопросы федеральной службы налоговой полиции РФ»³, наделяющий органы налоговой полиции правами налоговых органов. Сомнителен Указ Президента РФ от 18 августа 1996 г. № 1212 «О мерах по повышению собираемости налогов и других обязательных платежей и упорядочению наличного и безналичного денежного обращения»⁴, устанавливающий дополнительные обязанности налогоплательщика по сравнению с обязанностями, установленными законом (например, регистрация счета налогоплательщика).

В соответствии с принципом разделения властей президентская власть не отнесена ни к одному из видов государственной власти (ни к законодательной, ни к исполнительной, ни к судебной). Президент РФ осуществляет государственную власть на основании ст.11 Конституции РФ и наделен большим объемом полномочий (ст.ст. 83-90, 114, 115, 117),

¹ Ведомости Съезда народных депутатов и Верховного Совета РСФСР. 1991. № 44. Ст.1456.

² Российская газета. 1993. № 239. Указ утратил силу с 15 ноября 1997 г. в связи с изд. Указа Президента РФ от 15.11.1997 № 1233.

³ Российская газета. 1999. № 193. Указ утратил силу с 1 июля 2003 г. в связи с изд. Указа Президента РФ от 25.11.2003 № 1389.

⁴ Российская газета. 1996. № 159. Указ утратил силу с 5 февраля 2005 г. в связи с изд. Указа Президента РФ от 02.02.2005 № 116.

но полномочия по регулированию налоговых отношений Конституцией РФ четко не установлены.

Тем не менее, согласно ч.3 ст. 80 Конституции РФ, Президент определяет основные направления внутренней и внешней политики государства. Данная норма позволяет утверждать, что Президенту РФ предоставлены полномочия по определению основ налоговой политики, как составляющей внутренней политики любого государства. Правомерно включать Указы Президента РФ в состав подзаконных нормативных правовых актов о налогах и сборах.

На этапе становления налоговых отношений в начале 90-х гг. в России были приняты первые законы о налогах и сборах постсоветского периода. Например, Закон РФ от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость»¹ Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций»², Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в РФ»³.

Порядок исчисления и уплаты в бюджет каждого налога регламентировался помимо законов соответствующими инструкциями, методическими указаниями контрольных органов – Госналогслужбы РФ (позже – Министерство Российской Федерации по налогам и сборам, Федеральная налоговая служба России). Инструкции были обязательны как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков, являлись нормативными правовыми актами и широко использовались судами при рассмотрении налоговых споров.

Предоставление контрольному органу права принятия нормативных правовых актов, регулирующих налоговые отношения, достаточно часто приводило к усилению бремени налогоплательщика через включение в указанные акты изменяющих или дополняющих закон норм.

С введением в действие части первой Налогового кодекса РФ пределы действия актов органов исполнительной власти стали более узкими и четкими. Кодекс закрепил право Министерства Российской Федерации по налогам и сборам, Министерства финансов Российской Федерации, Государственного таможенного комитета Российской Федерации, органов государственных внебюджетных фондов издавать приказы, инструкции и методические указания по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, но указанные акты стали носить обязательный характер исключительно для подразделений соответствующих органов. Они уже не относились к актам законодательства о налогах и сборах, но сохраняли подзаконный нормативно-правовой характер.

В настоящее время прослеживается тенденция ограничения нормотворческих функций контрольных органов. Издание нормативных правовых актов о налогах и сборах передано Министерству финансов РФ, а контроль за исполнением налогоплательщиками требований законов

¹ Ведомости СНД и ВС РСФСР. 26 декабря 1991 г. № 52. Ст. 1871.

² Ведомости СНД и ВС РФ. 12 марта 1992 г. № 11. Ст. 525.

³ Ведомости СНД и ВС РФ. 12 марта 1992 г. № 11. Ст. 527.

и подзаконных актов – Федеральной налоговой службе России (ФНС России), которая не имеет права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов (ст. 4 НК РФ).

Большую роль в формировании и закреплении принципа верховенства закона сыграли правовые позиции Конституционного Суда РФ.

Как указал Конституционный Суд РФ, «федеральные налоги и сборы следует считать "законно установленными", если они установлены федеральным законодательным органом, в надлежащей форме, т.е. федеральным законом, в предусмотренном законом порядке и введены в действие в соответствии с действующим законодательством... одно лишь перечисление лицензионных сборов в федеральных бюджетных законах нельзя рассматривать как их установление, поскольку эти законы не содержат существенных элементов налоговых обязательств»¹.

Конституционное требование об установлении налогов исключительно в законодательном порядке представляет собой один из принципов демократического государства и имеет своей целью гарантировать права и законные интересы налогоплательщиков от несанкционированного вмешательства органов исполнительной власти.

Законодательная основа налогов, исключая возможность неоднозначного толкования тех или иных положений, создает необходимые условия для защиты прав налогоплательщиков. «Неопределенность содержания правовой нормы, напротив, допускает возможность неограниченного усмотрения в процессе правоприменения и неизбежно ведет к произволу, а значит – к нарушению принципов равенства, а также верховенства закона»².

Эволюция развития принципа верховенства закона в российском налоговом праве свидетельствует о восприятии нашим государством общепринятых мировых ценностей, повышении правовой культуры в России.

¹ Постановление Конституционного Суда РФ 18 февраля 1997 г. № 3-П по делу о проверке конституционности Постановления Правительства РФ от 28 февраля 1995 г. «О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции»/ Сборник законодательства РФ. 24 февраля 1997 г. № 8. Ст. 1010

² Постановление Конституционного Суда РФ № 11-П от 15 июля 1997 г. о признании не соответствующими Конституции Российской Федерации положения подпункта "а", абзаца первого подпункта "б" пункта 1 статьи 13 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и пункта 8 статьи 7 Закона РСФСР от 21 марта 1991 года "О Государственной налоговой службе РСФСР"/ Сборник законодательства РФ. 26 июля 1999 г. № 30. Ст. 3988.