

Т.Д. Зражевская,
д-р юрид. наук, профессор,
заслуженный юрист Российской Федерации,
зав. кафедрой конституционного права России и зарубежных стран
Воронежского государственного университета
(Российская Федерация)

Конституционные основы налогового регулирования в странах Восточной Европы

Конституция является основополагающим источником налогового права. Закрепляя функции государственной власти, конституционные нормы определяют основы финансово-правовой политики государства, в том числе и налогового регулирования. Налоги — важнейший инструмент финансово-правовой политики: исполнение гражданами и юридическими лицами конституционной обязанности уплаты законно установленных налогов и сборов позволяет формировать бюджеты всех уровней. Поэтому данная конституционная обязанность имеет особый, а именно — публично-правовой, а не частноправовой (гражданско-правовой) характер, что обусловлено публично-правовой природой государства и государственной власти. Налогоплательщик обязан перечислять сумму налога в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства¹. Интересна ст. 56 Конституции Республики Беларусь, где сформулирована публичная значимость рассматриваемой конституционной обязанности: «Граждане Республики Беларусь обязаны принимать участие в финансировании государственных расходов путем уплаты государственных на-

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П по делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона РФ от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции».

логов, пошлин и иных платежей»¹. О «бремени государственных повинностей» в виде налогов говорит ст. 84 Конституции Республики Польша².

Эффективная налоговая система предполагает четкое определение компетенции Российской Федерации, ее субъектов и муниципальных образований в сфере налогообложения.

Конституционные основы налогового регулирования России состоят из следующих элементов, закрепленных в Основном законе:

- 1) принцип федеративного устройства государства (ст. 1, 5, 71, 72 Конституции РФ) распространяется и на формирование налоговой системы; разграничение компетенции Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в сфере налогообложения (ст. 71, 72, 132 Конституции РФ);
- 2) конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57 Конституции РФ);
- 3) конституционные ограничения действия законов, устанавливающих новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков (ст. 57 Конституции РФ);
- 4) особенности законодательного процесса в сфере налогообложения (ст. 106 Конституции РФ);
- 5) правовые позиции Конституционного Суда РФ как основание утраты юридической силы статьи (или части) закона, действующего в сфере налогообложения;
- 6) закрепление субъектов, ответственных за проведение единой налоговой политики.

Сравнительно-сопоставительный анализ этих элементов в конституциях России и стран Восточной Европы показывает следующее:

1. Федеративное устройство Российской Федерации, закрепленное ст. 1, 5, 71, 72 Конституции РФ, оказывает воздействие на формирование налоговой системы России. Однако Конституция РФ не устанавливает собственно систему налогов и общие принципы налогообложения и сборов, определив в п. 3 ст. 75, что это устанавливается федеральным законом.

Принцип бюджетного федерализма — исходное начало бюджетной деятельности государства — обеспечивает сочетание общегосу-

¹ Конституция Республики Беларусь от 24 ноября 1996 г.

² Конституция Республики Польша от 2 апреля 1997 г.

дарственных финансовых интересов с интересами субъектов Федерации. В унитарных государствах (Беларусь, Польша, Украина, Чехия, Словакия) разграничение полномочий в налоговой системе осуществляется между государственными органами власти и органами местного самоуправления. Несмотря на наличие в составе Украины Автономной Республики Крым, в Основном законе страны подчеркивается, что разработка, утверждение и исполнение ее бюджета осуществляется на основе единой налоговой и бюджетной политики Украины (ст. 138 Конституции Украины).

Отсутствие в Конституции РФ четко распределенных полномочий между Российской Федерацией и ее субъектами порождает необходимость дополнительного урегулирования этих вопросов в федеральном законодательстве; закрепления за субъектами Федерации полномочий, которые они обязаны выполнять за счет своего бюджета и за исполнение которых несут ответственность перед населением. Остальные полномочия по предметам совместного ведения остаются за федеральным центром и могут передаваться субъектам Федерации только вместе с соответствующими финансовыми средствами.

Многие конституции гарантируют право органов («единиц», «общин») местного самоуправления самостоятельно устанавливать местные налоги и сборы (ст. 132 Конституции РФ, ст. 168 Конституции Республики Польша, ст. 143 Конституции Украины, ст. 121 Конституции Республики Беларусь). Однако если в некоторых из них это прямо оговаривается — «в пределах, определенных законом», «в соответствии с законом» (ст. 168 Конституции Республики Польша, ст. 143 Конституции Украины), то Конституция РФ такого ограничения не содержит.

Конституционное закрепление доходных источников дает бюджетам бóльшую устойчивость. Статья 59 Конституции Словацкой Республики прямо называет два вида налогов — «налоги и сборы могут быть государственными и местными», а затем ст. 65 уточняет, что только «закон установит, какие налоги и сборы относятся к доходам общины, а какие — к доходам территориальной единицы более высокого уровня»¹. Целесообразно закрепить в Конституции РФ три уровня бюджета — федеральный, региональный и местный — с указанием их источников доходов. В соответствии с п. «з» ст. 71 Кон-

¹ Конституция Словацкой Республики от 1 сентября 1992 г.

ституции РФ федеральные налоги и сборы — самостоятельная сфера правового регулирования, что требует их установления федеральными налоговыми законами.

2. Впервые Конституцией РФ установлена обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57). Это положение соответствует смыслу ст. 29 Всеобщей декларации прав человека, которая признает, что каждый человек имеет обязанности перед обществом, в котором только и возможно свободное и полное развитие личности¹.

Аналогичная обязанность установлена ст. 84 Конституции Республики Польша, где более четко определено, что бремя государственных повинностей, в том числе налогов, определяется законом. В ст. 59 Конституции Словацкой Республики содержание данного требования расширено: «Налоги и сборы устанавливаются законом или на основании закона».

Данная обязанность никогда не была закреплена в конституциях советского периода, поскольку налоги с населения составляли незначительную часть государственного бюджета. С переходом страны к рыночной экономике обязанность граждан платить налоги была впервые конституционно закреплена как средство регулирования отношений между государством и налогоплательщиками. «В условиях, когда существуют свобода предпринимательства, многообразные формы экономической деятельности, различные не контролируемые и не учитываемые государством источники доходов, уплата налогов уже связана с инициативой человека, обязанного сообщать о своих доходах в налоговые службы, заполнять декларации о доходах. Вот почему обязанность платить налоги в Конституции России закреплена как одна из важнейших»².

Согласно Конституции РФ налоги и сборы следует считать законно установленными при наличии как минимум следующих условий³.

А. Федеральные налоги и сборы должны быть установлены федеральным законодательным органом, а региональные и местные

¹ Всеобщая декларация прав человека (принята 10 декабря 1948 г. Генеральной Ассамблеей ООН) // Российская газета. 1995. 5 апр.

² Петрова Г.В. Налоговые споры: практика рассмотрения. М., 2005. С. 47.

³ См.: Бондаренко Т.А. Особенности введения в действие актов законодательства о налогах и сборах // Финансовое право. 2006. № 10.

налоги и сборы — соответствующими представительными органами субъектов Федерации и органами местного самоуправления.

Б. Они должны быть установлены в надлежащей форме — федеральным законом, законом субъекта Федерации, актом представительного органа местного самоуправления.

В. Закон (акт) о налоге должен быть принят с соблюдением установленного Конституцией РФ и законодательством порядка принятия.

Г. Закон о налоге должен вступить в силу в соответствии с нормами, закрепленными Конституцией РФ и актами законодательства.

Д. Законы о налогах должны быть конкретными и понятными для граждан; в них зафиксированы существенные элементы налогового обязательства¹.

Конституционный Суд РФ отметил, что федеральные налоги и сборы следует считать законно установленными, если они установлены федеральным законом, в предусмотренном законом порядке и введены в действие в соответствии с действующим законодательством². Налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться законно установленными. В субъектах Федерации законно установленными могут считаться только такие налоги, которые вводятся законодательными органами субъектов Российской Федерации в соответствии с общими принципами налогообложения и сборов, устанавливаемыми федеральным законом. Таким образом, Конституция РФ не допускает взимания налога или сбора на основе подзаконных актов (указа, постановления, распоряжения или другого акта органа исполнительной власти). Органы местного самоуправления реализуют свои полномочия в налоговой сфере только в соответствии с федеральными законами.

Законы о налогах должны быть конкретными и понятными. Неопределенность норм в законах о налогах может привести к не соответствующему с принципом правового государства произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками и к нарушению равенства прав граждан перед законом³.

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П.

² См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 18 февраля 1997 г. № 3-П.

³ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 г. № 13-П.

Значительно расширено требование законодательной формы в ст. 217 Конституции Республики Польша¹: «Обложение налогами, иными публичными сборами, определение субъектов, объектов налогообложения и налоговых ставок, а также принципов признания льгот и аннулирования недоимок и категорий субъектов, освобожденных от налогов, производятся путем закона». В Конституции Украины аналогично требование обязательной формы «закона» для установления порядка и размеров налогов (ст. 67); системы налогообложения, налогов и сборов (ст. 92)².

3. Статья 57 Конституции РФ, возлагая на налогоплательщиков одну из важнейших конституционных обязанностей, вместе с тем содержит ограничения действия законов, устанавливающих новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков. Это гарантирует гражданам защиту в тех случаях, когда законам, устанавливающим новые налоги или ухудшающим положение налогоплательщиков, придана обратная сила. Законы, вводящие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков (например, повышающие ставки налогов, отменяющие льготы), обратной силы не имеют: применяется закон, который действовал в момент, когда произошел какой-либо случай или факт. Данное конституционное требование призвано обеспечить устойчивость в отношениях в сфере налогообложения, придать налогоплательщикам уверенность в стабильности их правового и экономического положения. Это требование распространяется как на федеральные законы, так и на законы субъектов Российской Федерации.

В то же время недопустимо введение налогов, нарушающих единство экономического пространства; введение региональных налогов, которое может прямо или косвенно ограничивать свободное перемещение товаров, услуг, финансовых средств.

Конституционные ограничения включают принцип исчерпывающего характера, предполагающий установление перечня региональных налогов и сборов исключительно органами государственной власти субъектов Федерации. Это означает ограничение по введению дополнительных налогов, а также повышению ставок налогов³.

¹ Конституция Республики Польша от 2 апреля 1997 г.

² Конституция Украины от 28 июня 1996 г.

³ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 г. № 13-П.

В большинстве конституций стран Восточной Европы ограничения в сфере налогообложения специально не выделяются, поскольку имеются общие ограничения конституционных обязанностей. Например, ст. 13 Конституции Словацкой Республики определяет условия, при которых можно возлагать обязанности:

- законом либо на основе закона, в его границах и при соблюдении основных прав и свобод;
- международным договором, который прямо обосновывает права и обязанности физических или юридических лиц;
- распоряжением Правительства, если это установит закон¹.

4. Все конституции стран Восточной Европы устанавливают основные вехи бюджетного процесса (в который включаются элементы налогового процесса). Однако если в конституциях Республики Польша (гл. 4), Украины (разд. 4), Чешской Республики (гл. 2) не выделяются полномочия в сфере налогов, то в Конституции РФ этому вопросу посвящен ряд статей.

Статья 104 Конституции РФ определила круг субъектов, обладающих правом законодательной инициативы. В ч. 3 ст. 104 выделен перечень законопроектов, которые могут быть внесены в Государственную Думу Федерального Собрания РФ только при наличии заключения Правительства РФ. К ним относятся законопроекты о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты, о выпуске государственных займов, об изменении финансовых обязательств государства, другие законопроекты, предусматривающие расходы, покрываемые за счет средств федерального бюджета.

Это обусловлено тем, что в соответствии с п. «а», «б» ч. 1 ст. 114 Конституции РФ Правительство РФ разрабатывает и представляет в Государственную Думу закон о федеральном бюджете и отчет о его исполнении, обеспечивает его исполнение и проведение в стране единой финансовой и налоговой политики. Поэтому никакие новые законопроекты, затрагивающие бюджетные правоотношения, не должны оставаться без контроля Правительства РФ как органа, несущего конституционную ответственность за формирование и исполнение бюджета.

Согласно ч. 4 ст. 105 Конституции РФ федеральный закон считается одобренным Советом Федерации в двух случаях: если за него

¹ См.: Конституция Словацкой Республики от 1 сентября 1992 г.

проголосовало более половины от общего числа членов этой палаты либо если в течение 14 дней он не был рассмотрен Советом Федерации. Однако для бюджетного процесса второй вариант исключается: согласно ст. 106 Конституции РФ обязательному рассмотрению в Совете Федерации подлежат принятые Государственной Думой федеральные законы по вопросам: а) федерального бюджета; б) федеральных налогов и сборов; в) финансового, валютного, кредитного, таможенного регулирования, денежной эмиссии и др. Таким образом элементы налогового законодательства ставятся под контроль Федерального Собрания — парламента России.

Во всех странах запрещена процедура проведения референдумов по вопросам налогов, поскольку это требует особых, профессиональных знаний. Однако в ряде стран это оформлено в виде конституционного запрета (ст. 74 Конституции Украины, ст. 93 Конституции Словацкой Республики), в других — в актах текущего законодательства. Так, ст. 6 Федерального конституционного закона от 28 июня 2004 г. № 5-ФКЗ «О референдуме Российской Федерации» запрещает выносить на референдум вопросы о введении, изменении и отмене федеральных налогов и сборов, а также об освобождении от их уплаты.

Часть 2 ст. 67 Конституции Украины отдельные процессуальные требования выдвигает и к гражданам, которые «ежегодно подают в налоговые инспекции по месту жительства декларации о своем имущественном положении и доходах за истекший год в порядке, установленном законом».

5. Особая роль в охране конституционных норм в рассматриваемой сфере играет Конституционный Суд (разд. XXII Конституции Украины; ст. 116 Конституции Республики Беларусь; ст. 87 Конституции Чешской Республики, разд. 1 гл. 7 Конституции Словацкой Республики). В Российской Федерации в процессе разрешения дел о соответствии ст. 57 Конституции РФ федеральных законов и иных нормативных актов на 1 января 2008 г. им было принято 72 правовые позиции, многие из которых были позже отражены в налоговом законодательстве¹.

¹ См.: Лазарев Л.В. Правовые позиции Конституционного Суда России. М., 2008. С. 449–491.

Так, пункты 2–4 ст. 5 Налогового кодекса РФ детализируют конституционное положение о непридании обратной силы актам налогового законодательства: правила об обратной силе распространены не только на налогоплательщиков, но и на иных участников налоговых правоотношений. В случаях, когда вновь принятый закон устанавливает более мягкую ответственность за налоговое правонарушение, чем было установлено действовавшим ранее законодательством о налогах и сборах, за соответствующее правонарушение, совершенное до вступления в силу нового закона, применяется ответственность, установленная этим законом¹.

Конституционный Суд РФ осуществляет защиту согласования интересов Федерации и ее субъектов в сфере налогообложения. «Федеральным законодателем не соблюдался принцип согласования интересов Федерации и ее субъектов... Такие нарушения были допущены, например, при прохождении Федерального закона от 31 декабря 2001 г. № 198-ФЗ «О внесении дополнений и изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах»². Важнейший законопроект, значительно изменивший методологию регионального единого налога на вмененный доход, предусматривающий значительное усиление налогового бремени для малого предпринимательства и изъятие из бюджетов субъектов Федерации 30 процентов общей его суммы, после внесения в Государственную Думу (в нарушение ст. 13 закона) органам государственной власти субъектов Российской Федерации, например, Ставропольского края, не направлялся. После принятия в первом чтении он поступил в Государственную Думу Ставропольского края за неделю (вместо 1 месяца, установленного законом) до истечения предельного срока. Таким образом, законодательный орган субъекта Российской Федерации был лишен возможности выразить свое отношение к проекту закона по предметам совместного ведения, который в связи с этим принимался без согласования интересов Федерации и интересов ее субъекта как законода-

¹ См.: Пепеляев С.Г. О непридании нормативным актам о налогах обратной силы // Налоговый вестник. 1998. № 6. С. 15.

² Федеральный закон от 31 декабря 2001 г. № 198-ФЗ в ред. федеральных законов от 24 июля 2002 г. № 104-ФЗ, от 29 июня 2004 г. № 58-ФЗ, от 20 июля 2004 г. № 70-ФЗ, от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ, от 27 июля 2006 г. № 151-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

тельный акт по вопросам ведения Российской Федерации. Государственная Дума Ставропольского края была вынуждена обратиться с запросом в Конституционный Суд РФ»¹.

6. Конституционные основы налоговой системы состоят в определении субъектов, ответственных за обеспечение проведения налоговой политики. На необходимость проведения единой налоговой политики как особого направления деятельности государства непосредственно указывается в Конституции Республики Беларусь (ст. 132). Эта важнейшая составляющая налоговой системы закрепляется как функция Правительства — Кабинета Министров либо как составная часть финансовой политики (ст. 107 Конституции Республики Беларусь, ст. 114 Конституции РФ) либо непосредственно (ст. 116 Конституции Украины).

¹ Черепанов В.А. О принципах разделения государственной власти между Российской Федерацией и ее субъектами // Журнал российского права. 2003. № 9. С. 34.