

**Н. С. Крылова**

*Ведущий научный  
сотрудник Института  
государства  
и права РАН, доктор  
юридических наук*

# Общепризнанный принцип законодательного установления налогов и конституционное правосудие

**1. Конституционное признание принципа законодательного установления налогов.** Начавшаяся около трех столетий тому назад эпоха конституционализма, сопровождавшаяся утверждением идей и принципов конституционного правления и ограничения роли государства рамками права, имела самые серьезные последствия для всей системы налоговых отношений. Ключевое в этом контексте значение имело конституционное признание принципа, в соответствии с которым налоги должны устанавливаться исключительно законом, одобренным высшим представительным и законодательным органом страны. Провозглашение и дальнейшая реализация этого принципа в государственной практике призваны были заложить новый правовой порядок во взаимоотношениях высших органов государственной власти в жизненно важной сфере финансовых отношений.

Сегодня принцип законодательного оформления налогов принадлежит к числу общепризнанных и фундаментальных в сфере налогообложения. Он включен в тексты подавляющего большинства действующих конституций. Меняются лишь формулировки соответствующих статей основных законов. Если в старых конституциях содержалась лишь краткая формула о передаче высшему законодательному органу страны права устанавливать налоги (США), то в более поздних появляются подробные указания, касающиеся взаимоотношений законодательной и исполнительной властей в сфере установления налогов (Франция). Этот факт — лишь одно из очевидных проявлений более общей тенденции к расширению сферы конституционного регулирования налоговых отношений. Она в полной мере соответствует эпохе усиления роли государства в регулировании экономических и социальных процессов и увеличения вследствие этого значения налогов в качестве основного источника государственных доходов, обеспечивающих финансирование соответствующих областей государственной деятельности.

**2. Принцип законодательного установления налогов и российская Конституция.** Конституционно-правовой опыт регулирования налоговых отношений получил отражение в эволюции российского конституционализма. Как и в конституциях большинства современных государств, в Конституции Российской Федерации 1993 г. был закреплен целый ряд общепризнанных принципов налогообложения, в том числе принцип законодательного установления налогов. Правда, формулировки, используемые российской Конституцией при изложении этого принципа, отличаются некоторыми особенностями по сравнению с теми, которые содержатся в конституциях других стран. В частности, в Конституции РФ нет специальной статьи, провозгла-

шающей передачу полномочий по установлению налогов исключительно высшему законодательному органу. Принцип обязательного законодательного оформления налогов в ней составляет часть ст. 57, закрепляющей другой общепризнанный принцип налогообложения — его всеобщность. «Каждый, — говорится в этой статье, — обязан платить законно установленные налоги и сборы». Конституция, таким образом, предусматривает обязанность каждого лица платить налоги. Эта обязанность относится лишь к тем налогам, которые можно считать «законно установленными». Содержание понятий «законно установленные налоги» и «каждый» в ней не раскрывается.

Замечу по этому поводу, что в ходе реформы налогового права и кодификации налогового законодательства — через пять лет после принятия Конституции — вступила в силу первая часть Налогового кодекса, которую называют иногда «налоговой конституцией страны». Кодекс открывается разделом об основных началах законодательства о налогах. Он воспроизводит конституционный принцип законодательного установления налогов. При этом в основном налоговом законе страны поясняется, что речь идет об обязанности каждого лица уплачивать законно установленные налоги (п. 1 ст. 3). Понятие лица, говорится далее в Кодексе, означает организации и (или) физические лица (абз. 5 п. 2 ст. 11).

Некоторые важные грани общего принципа обязательного законодательного оформления налогов изложены в статьях Конституции, определяющих основы распределения налоговых полномочий между Федерацией и субъектами. Согласно положениям Конституции, федеральные налоги и сборы находятся в ведении Российской Федерации (п. «ж» и «з» ст. 71), а установление общих принципов налогообложения и сборов входит в совместное ведение Федерации и субъектов (п. «и» ст. 72). При этом общие принципы налогообложения и сборов, так же как и система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, должны устанавливаться федеральным законом (ч. 3 ст. 75). В Конституции, однако, не имеется какой-либо специальной нормы, касающейся порядка осуществления налоговых полномочий субъектами Федерации. Не раскрывает она и содержания понятия «общие принципы налогообложения».

В связи с принципом законодательного установления налогов можно упомянуть также о специальных статьях Конституции РФ, определяющих некоторые особенности законодательного процесса при прохождении налоговых законов через высший законодательный орган. Во-первых, Конституция предусматривает, что для внесения в Государственную Думу законопроектов о введении или отмене налогов, а также об освобождении от их уплаты требуется заключение Правительства РФ (ч. 3 ст. 104). Во-вторых, она закрепляет обязательное рассмотрение законов о налогах в другой палате законодательного собрания страны — Совете Федерации (ст. 106).

**3. Принцип законодательного установления налогов и механизм конституционной юстиции.** Закрепление в конституциях принципа законодательного установления налогов знаменовало крупную историческую веху в развитии права, в том числе и налогового. Однако само по себе включение в тексты основных законов подобного положения не обеспечивало его реализации в повседневной налоговой практике государств.

Важным механизмом такого контроля призваны были стать институты конституционной юстиции, получившие развитие в большинстве современных государств по мере утверждения в праве принципов конституционного правления и верховенства закона. Именно на эти органы возлагалась функция проверки соответствия конституции текущих законов и подзаконных актов. Органы конституционного контроля оказали значительное воздействие на развитие налогового права, доктрину, принципы налогообложения, практику его применения. Как свидетельствует исто-

рический опыт, их активность в рассматриваемой сфере отношений заметно возрастает в периоды глубоких преобразований и трансформаций налоговой системы (история введения в США федеральной системы подоходного налогообложения). Однако ряд новых явлений в развитии налогового права привел к некоторому ограничению их деятельности в налоговой области. Среди содействующих этой тенденции факторов — реформы по систематизации и упорядочению норм налогового законодательства (кодификация налогового законодательства в США), создание органов конституционного контроля не только на уровне федерации, но и на уровне субъектов (Германия, США), формирование специализированных финансовых налоговых судов (Германия, США). В этом же направлении действует и принятая органами конституционной юстиции некоторых стран доктрина самоограничения. В Германии, например, конституционная жалоба рассматривается как чрезвычайная мера правовой защиты<sup>1</sup>.

**4. Конституционное понятие «законно установленные налоги и сборы» в правовых позициях Конституционного Суда Российской Федерации.** В России механизм конституционного судебного контроля появился через год после принятия Конституции 1993 г. Напомню в связи с этим, что конец прошлого века открыл новый этап конституционализма и конституционного развития в России (как и в других странах, переживших в тот период крушение тоталитарных и авторитарных режимов)<sup>2</sup>. Начавшиеся вслед за этим демократические и конституционные реформы сопровождались радикальными изменениями в экономике. Переход от централизованной плановой экономики к системе, основанной на действии рыночных механизмов, потребовал создания новой системы налогообложения, введения новых видов налогов, иных правил и принципов их взимания и пр. В ходе начавшейся в 1990-х гг. налоговой реформы в действие вступил целый блок законов о налогах. Налоговое законодательство превратилось в обширную и самостоятельную сферу регулирования правовых отношений. К сожалению, в этом развитии наметился ряд негативных тенденций. Оно приобрело довольно хаотический характер, угрожающий стабильности вновь складывающейся системы. В законы о налогах постоянно вносились изменения и дополнения, в них появились противоречивые, нечетко и неясно сформулированные нормы, многие из них не были в должной мере согласованы друг с другом. В своей теоретической статье о принципе верховенства права Председатель КС В.Д. Зорькин отмечает непоследовательность и противоречия в законодательном регулировании в России по многим вопросам. В качестве примера он приводит налоговое законодательство. «Это сотни поправок, — констатирует автор, — в ущерб его стабильности, а также несоразмерные ограничения прав налогоплательщиков»<sup>3</sup>.

Действие всех этих факторов, — как новизна происходящих в стране конституционных и налоговых преобразований и их масштаб, так и отрицательные явления в развитии налогового законодательства, — обусловили особый «судейский активизм», характеризующий деятельность российского Конституционного Суда в налоговой области. По словам В.Д. Зорькина, почти треть поступающих в КС обращений связана с налогами<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Подробнее об этом см.: *Боргдорф Р.* Роль конституционного права в практике финансовых судов // *Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2005 года.* М., 2007. С. 96—97.

<sup>2</sup> См.: *Сравнительное конституционное право.* М., 2002. С. 49—50, 91.

<sup>3</sup> *Зорькин В.Д.* Верховенство права и встреча цивилизаций // *Журнал конституционного правосудия.* 2008. № 1. С. 3.

<sup>4</sup> Подробнее об этом см.: *Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2005 года.* С. 28.

За прошедшие 15 лет со времени своего основания КС приложил немало усилий для утверждения в российском налоговом праве фундаментальных, общепризнанных принципов налогообложения, обеспечения соответствия норм текущего налогового законодательства Конституции, достижения единства в понимании конституционного содержания и смысла ключевых для налогового права понятий, категорий и принципов.

Конституционная формула «законно установленные налоги» — предмет обсуждения многих решений КС по налоговым делам. Принципиальная позиция по этому вопросу была выражена им в одном из ранних решений, принятом за несколько лет до введения в действие Налогового кодекса. Опираясь на содержащуюся в ст. 57 Конституции РФ норму, КС констатировал: установить налог или сбор можно только законом. Налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться «законно установленными» (Постановление КС от 4 апреля 1996 г. № 5-П)<sup>5</sup>. Таким образом, КС акцентирует главное внимание на законодательной форме издания закона и категорически заявляет о единственно возможном порядке введения в действие налога — принятии закона о налоге. Только в этом случае налог считается «законно установленным».

Особое значение КС придает соблюдению законодателем при осуществлении им конституционных полномочий по введению налогов предусмотренных Конституцией принципов налогообложения. В целом ряде решений КС выражает свою правовую позицию, в соответствии с которой закрепление тех или иных особенностей взимания налоговых платежей, в том числе освобождение от уплаты налога, является прерогативой законодателя. Последний, однако, не может при этом нарушать принципы налогообложения (Определения от: 7 февраля 2002 г. № 13-О; 10 ноября 2002 г. № 313-О; 14 декабря 2004 г. № 447-О)<sup>6</sup>.

КС относит закрепленные Конституцией «общие принципы налогообложения и сборов» к основным гарантиям, которые, будучи предусмотрены федеральным законом, обеспечивают реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации (Постановление КС от 21 марта 1997 г. № 5-П)<sup>7</sup>. Эта формулировка была несколько расширена в Постановлении КС от 27 мая 2003 г. № 9-П<sup>8</sup>. КС называет среди общих принципов налогообложения, призванных обеспечить исполнение закрепленной в ст. 57 Конституции обязанности каждого платить законно установленные налоги, всеобщность и равенство налогообложения, обязательность учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога, обоснованность, недопустимость произвольных налогов, а также налогов, препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав, обязательность определения в законе всех элементов налогообложения, толкование неустраиваемых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах в пользу налогоплательщика. Вместе с тем Суд подчеркнул, что правовое регулирование в сфере налогообложения, в том числе определение прав и обязанностей участников налоговых правоотношений, установление ответственности за налоговые правонарушения, должны осуществляться федеральным законодателем исходя не только из предписаний ст. 57 Конституции, но и из закрепленных ею основ демократического правового государства.

<sup>5</sup> СЗ РФ. 1996. № 16. Ст. 1909.

<sup>6</sup> СЗ РФ. 2002. № 11. Ст. 1092; СЗ РФ. 2003. № 5. Ст. 501; СЗ РФ. 2005. № 14. Ст. 1275.

<sup>7</sup> СЗ РФ. 1997. № 13. Ст. 1602.

<sup>8</sup> СЗ РФ. 2003. № 24. Ст. 2431.

В Постановлении КС от 13 марта 2008 г. № 5-П<sup>9</sup> рассматривается частный случай об имущественном вычете. Анализируя обстоятельства конкретного дела и вынося по нему свое решение, КС высказывает правовые позиции, имеющие общее значение и касающиеся выраженного в ст. 57 Конституции принципа законно установленных налогов. Нормативно-правовое регулирование в сфере налогов и сборов, говорится в Постановлении, осуществляется законодателем. Последний вправе проводить налоговую политику, ориентированную на определенные цели. Однако, продолжая Суд, осуществляя в рамках предоставленной ему дискреции нормативно-правовое регулирование отношений по установлению, введению и взиманию налогов и определяя применительно к конкретному налогу соответствующие принципы налогообложения, законодатель должен прежде всего учитывать закрепленные Конституцией и составляющие основы конституционного строя РФ принципы правового и социального государства, которыми ограничиваются пределы его усмотрения в этой сфере.

Краткая формула о «законно установленных налогах» получила свое развитие во многих решениях КС. В связи с этим Суд уделяет пристальное внимание соблюдению законодателем конституционных требований к процедуре принятия законов о налогах, к их форме и содержанию.

Вопрос о том, какой должна быть соответствующая процедура, впервые стал предметом обсуждения в Постановлении КС от 18 февраля 1997 г. № 3-П<sup>10</sup>. Конкретный налоговый спор касался порядка установления лицензионных сборов. Суд исходил из того, что поскольку по своей природе и содержанию они являются федеральными, право на их введение принадлежит федеральному законодателю, который с этой целью должен был принять федеральный закон. По мнению Суда, лицензионные сборы не были установлены надлежащим образом. Закон предполагает определенную процедуру принятия налогов и сборов. Если она нарушена, налог, взимаемый на основе такого закона, также не может считаться законно установленным.

В Постановлении КС от 23 декабря 1999 г. № 18-П<sup>11</sup> говорилось о том, что законно установленными можно считать федеральные налоги и сборы, если они приняты законодательным органом в надлежащей форме, то есть федеральным законом. Кроме того, содержание этого акта должно отвечать определенным требованиям, поэтому не может считаться законно установленным обязательный платеж, не соответствующий по существу конституционным принципам и отражающим их основным началам законодательства о налогах и сборах. КС повторил эту позицию в Определении от 14 декабря 2000 г. № 258-О<sup>12</sup>: она имеет общий характер и распространяется на все законы, принимаемые в сфере налогообложения.

**5. Конституционный порядок установления налогов и принцип определенности налоговой нормы.** Конституционный принцип законодательного установления налогов тесно увязывается в решениях КС с общеправовым принципом определенности и стабильности права. Принципиальная позиция КС по этому вопросу была сформулирована в Постановлении от 8 октября 1997 г. № 13-П<sup>13</sup>. Согласно этой позиции законодательные органы в целях реализации конституционной обязанности граждан платить законно установленные налоги и сборы должны обеспечивать, чтобы законы о налогах были конкретными и понятными. Неопределенность норм в законах о налогах может привести к не согласующемуся с принципом правого-

<sup>9</sup> СЗ РФ. 2008. № 12. Ст. 1183.

<sup>10</sup> СЗ РФ. 1997. № 8. Ст. 1010.

<sup>11</sup> СЗ РФ. 2000. № 3. Ст. 353.

<sup>12</sup> СЗ РФ. 2001. № 6. Ст. 605.

<sup>13</sup> СЗ РФ. 1997. № 42. Ст. 4901.

го государства произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками и к нарушению равенства граждан перед законом. Предусмотренный в дефектных — с точки зрения юридической техники — нормах налог не может считаться законно установленным. Заметим, кстати, что эта позиция была высказана Судом за несколько лет до вступления в силу первой части Налогового кодекса.

Уже после введения в действие первой части Налогового кодекса было принято Постановление КС от 28 марта 2000 г. № 5-П<sup>14</sup>, в котором подтверждалась правовая позиция суда по рассматриваемому вопросу. Формальная определенность налоговых норм, говорится в Постановлении, предполагает их достаточную точность. КС подчеркивает то обстоятельство, что четкие и понятные нормы обеспечивают их правильное понимание и применение. КС в связи с этим еще раз напомнил о том, что расплывчатость налоговой нормы не согласуется с конституционным принципом правового государства.

В рассматриваемом Судом конкретном деле речь шла о неопределенности в понимании одного из положений федерального налога на добавленную стоимость. В результате возникало сомнение в применении предусмотренной в законе льготы к некоторым ситуациям, связанным с передачей авторских прав. КС признал не соответствующим Конституции одно из рассмотренных им положений закона, служившего основанием для обложения налогом вознаграждения, получаемого обладателем авторских прав.

Правовая позиция КС по вопросу о принципе определенности налоговых норм была дополнена положением о недопустимости внесения произвольных норм в систему действующих норм налогового законодательства (Определение КС от 7 февраля 2002 г. № 37-О)<sup>15</sup>. Обосновывая свою позицию, Суд указал, в частности, на необходимость соблюдения принципов справедливости и разумной стабильности налоговых отношений.

Еще раз КС подтвердил неизменность своей позиции о применении общеправового принципа определенности к сфере налоговых отношений в Постановлении от 14 июля 2003 г. № 12-П<sup>16</sup>. Предметом рассмотрения в этом деле явились отдельные положения норм Налогового кодекса, регулирующих порядок возмещения налога на добавленную стоимость при экспорте товаров.

Подход Суда к проблеме основывался на том, что в РФ как правовом государстве закон о налоге должен содержать четкие и понятные нормы. Конкретизируя выводимый из Конституции принцип определенности налоговых норм, говорилось в Постановлении, Налоговый кодекс закрепил в п. 6 ст. 3, что акты законодательства о налогах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить (п. 2 а I **мотивировочной** части).

Реализация рассматриваемого принципа тесно увязывается КС не только с вопросами законодательной формы установления налогов и деятельностью законодательных органов, но и с проблемами правоприменения. В Постановлении говорится о связанности налоговых органов законом, принятым в соответствии с принципом определенности налоговых норм.

В более резкой форме эта же позиция выражена в Постановлении КС от 17 июня 2004 г. № 12-П<sup>17</sup>. По мнению конституционных судей, неопределенность со-

<sup>14</sup> СЗ РФ. 2000. № 14. Ст. 1533.

<sup>15</sup> СЗ РФ 2002. № 20. Ст. 1913.

<sup>16</sup> СЗ РФ. 2003. № 30. Ст. 3100.

<sup>17</sup> СЗ РФ. 2004. № 27. Ст. 2803.

держания законодательного регулирования допускает возможность неограниченного усмотрения в процессе правоприменения и ведет к произволу. Та же мысль проводится в Определении КС от 2 ноября 2006 г. № 444-О<sup>18</sup>.

Касааясь реализации принципа определенности в своей практике, КС подчеркивает, что устранение противоречий и неясностей в актах законодательства о налогах и сборах должно осуществляться прежде всего арбитражными судами и судами общей юрисдикции (Постановление КС от 13 марта 2008 г. № 5-П)<sup>19</sup>. К задачам же конституционного правосудия относится устранение неопределенности в законодательных нормах, в том числе посредством их конституционно-правового истолкования. В Постановлении говорится, что неопределенность положений Налогового кодекса может быть преодолена путем систематического толкования с учетом иерархического построения норм в правовой системе, предполагающего, что толкование норм более низкого уровня должно осуществляться в соответствии с нормами более высокого уровня, к числу которых относятся нормы, закрепляющие конституционные принципы, и принимал во внимание общие цели принятия соответствующего закона.

**6. Конституционные критерии законно установленного налога.** Обсуждая вопрос о том, какой налог может считаться законно установленным, КС подробно анализирует критерии, которым должен отвечать такой налог. Позиция КС основывается на предписаниях ст. 57 Конституции. Один из таких конституционных критериев — фиксация в законе о налоге существенных элементов налогообложения.

При рассмотрении соответствующих вопросов КС неоднократно проводит свою исходную линию в отношении конституционного порядка установления налогов (Постановления КС от 18 февраля 1997 г. № 13-П; от 11 ноября 1997 г. № 16-П; от 23 декабря 1999 г. № 18-П)<sup>20</sup>. Наделение законодательного органа конституционными полномочиями означает обязанность самостоятельно их реализовывать, поскольку Конституция исключает возможность введения налогов и сборов органами исполнительной власти. Однако, подчеркивает КС, установить налог или сбор не значит только дать ему название. Необходимо определить в законе существенные элементы налоговых обязательств (субъект и объект, ставка, порядок исполнения и пр.). Таким образом, подытоживает КС, налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, то есть установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге этих элементов.

После вступления в силу Налогового кодекса КС формулировал свою правовую позицию с учетом его положений. В соответствии со ст. 57 Конституции и конкретизирующих ее ст. 3 и 8 Налогового кодекса, говорилось в Определении КС от 7 февраля 2002 г. № 29-О<sup>21</sup>, налог может считаться правомерным при условии, что непосредственно законом определены все его необходимые элементы, в том числе налоговая база и объект налогообложения. Последние, подчеркивает Суд, должны быть предусмотрены именно законом. Рассматривая все эти вопросы в конкретном налоговом деле, в котором оспаривалась норма законодательства о налогах, КС пришел к заключению, что она не соответствует Конституции, в том числе ст. 57, именно вследствие нарушения конституционных критериев законно установленного налога.

В принятом через два месяца решении — Определении от 9 апреля 2002 г. № 69-О<sup>22</sup> — КС более подробно излагает свою точку зрения, касающуюся соот-

<sup>18</sup> СЗ РФ, 2007. № 2. Ст. 407.

<sup>19</sup> СЗ РФ, 2008. № 12. Ст. 1183.

<sup>20</sup> СЗ РФ, 1997. № 8. Ст. 1010; СЗ РФ, 1997. Ст. 5339; СЗ РФ, 2000. Ст. 353.

<sup>21</sup> СЗ РФ, 2002. № 17. Ст. 1718.

<sup>22</sup> СЗ РФ, 2002. № 29. Ст. 3005.

ношения понятий «общие принципы налогообложения», «конституционные полномочия федерального законодательного органа на установление налогов» и «обязательный перечень в законе о налогах всех элементов налога». Общие принципы налогообложения, напоминает Суд, относятся к основным гарантиям, закрепленные которых в федеральном законе обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма. При этом конституционное полномочие федерального законодательного органа по установлению налогов означает также его обязанность самостоятельно реализовывать эти полномочия. Федеральный законодатель, продолжает Суд, устанавливает федеральные налоги в соответствии с Конституцией, самостоятельно определяя не только их перечень, но и все элементы налоговых обязательств. В этом конкретном деле КС признал рассмотренное им положение федерального закона о налоге как аналогичное положениям, признанным неконституционными (п. 1 резолютивной части).

**7. Конституционный принцип разделения властей и разграничения полномочий федеральных органов законодательной и исполнительной власти в сфере установления законов о налогах.** Рассмотрение конституционного порядка установления налогов неразрывно связано в решениях КС с обсуждением вопроса о принципах, определяющих взаимоотношения органов законодательной и исполнительной власти в исследуемой области. Впервые он стал предметом подробного анализа в Постановлении КС от 18 февраля 1997 г. № 3-П<sup>23</sup>.

Как уже отмечалось, речь в нем шла о порядке введения лицензионных сборов. Суд рассматривал это дело с точки зрения не только соблюдения федеральным законодателем надлежащей процедуры, но и разграничения компетенции между федеральными органами государственной власти. КС счел, что в этом случае надлежащий порядок не был соблюден: сборы были зафиксированы в федеральных бюджетных законах в качестве одного из источников доходов федерального бюджета, а одно лишь их перечисление нельзя рассматривать как установление, поскольку бюджетные законы не содержали существенных элементов налоговых обязательств. К тому же, подчеркнул Суд, федеральные налоги и сборы должны предусматриваться не бюджетными, а налоговыми законами. КС исходил из того, что федеральные налоги и сборы и федеральный бюджет представляют собой самостоятельные сферы правового регулирования. Не случайно, говорится в Постановлении, ежегодные федеральные законы о порядке принятия бюджета определяют, что прежде чем в федеральный бюджет включается доходная статья, должен быть принят отдельный закон о данном налоге. Это особенно важно при отсутствии развитого налогового и бюджетного законодательства. Правительство при представлении проектов бюджетов в Государственную Думу было обязано одновременно представить проекты федеральных законов о налогах (в данном случае — лицензионных сборах). КС пришел к выводу о том, что с точки зрения разграничения компетенции между федеральными органами государственной власти введение Правительством лицензионных сборов не соответствует Конституции (ст. 57 и ч. 3 ст. 75). Решение КС содержит указание о том, что Правительству и Федеральному собранию надлежит принять меры по обеспечению соответствующей конституционной формы.

В деле имеется особое мнение тогдашнего заместителя Председателя КС Т.Г. Морщаковой. Она не согласилась с мотивировкой Суда о том, что бюджетные законы не содержат всех необходимых для установления налогов и сборов элементов налоговых обязательств; что нормы налогового законодательства должны формулироваться только в чисто налоговых законах и что ежегодные федеральные законы о порядке принятия бюджета требуют перед включением налога в доходы бюджета рассмотрения Государственной Думой отдельного закона о таком налоге.

<sup>23</sup> СЗ РФ. 1997. № 8. Ст. 1010.



В обоснование своей позиции Т.Г. Морщакова ссылается на отсутствие в действующем законодательстве строгого регулирования бюджетных и налоговых правоотношений. По мнению судьи, объективно это обусловлено прежде всего тем, что налоговая политика является частью бюджетно-финансовой политики. Бюджетные законы содержат предписания, относящиеся к налоговой сфере. В ряде случаев прямо указывается, что отдельные предписания включаются в законы о бюджете во изменение налоговых законов. Следовательно, приходит к выводу судья, одно только включение налоговых предписаний в бюджетные законы, в том числе с помощью бланкетных норм, не может являться основанием для признания такой формы решения законодателем налоговых вопросов недопустимой и не соответствующей Конституции.

В принятом через два месяца после этого Постановлении от 1 апреля 1997 г. № 6-П<sup>24</sup> Суд рассматривал вопрос о соответствии Конституции некоторых пунктов Постановления Правительства, которым исполнительная власть ввела сбор за электроэнергию, отпускаемую предприятиям сферы материального производства. Проанализировав признаки сбора (субъект и объект обложения, ставки, включение в доходы федерального бюджета и пр.), КС пришел к выводу, что этот сбор фактически представляет собой один из видов налога — акциз (косвенный налог, включаемый в цену товара, продукции) и по своей природе является федеральным налогом.

Мотивируя свое решение, КС вновь повторил аргументацию, которая использовалась им в Постановлении от 18 февраля 1997 г. № 3-П<sup>25</sup>: Конституция относит федеральные налоги и сборы к ведению РФ. Федеральным законом определяется также система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов. Конституцией предусмотрена законодательная процедура в отношении федеральных законов о налогах и сборах. Такие законы после их принятия Государственной Думой подлежат обязательному рассмотрению в Совете Федерации. Необходимым условием для признания федеральных налогов и сборов «законно установленными» является введение их федеральным законодательным органом, в форме федерального закона и с соблюдением предусмотренной Конституцией законодательной процедуры.

Закон «Об акцизах» не включает электроэнергию в число товаров, которые облагаются акцизами. Не предоставляет этот закон также права Правительству принимать такое решение самостоятельно в порядке, аналогичном для отнесения к подакцизным товарам отдельных видов минерального сырья. До принятия Правительством решения о введении сбора он не был установлен или подтвержден федеральным законодателем в каких-либо иных законодательных актах. Не получил он закрепления и в федеральных законах о налогах и бюджете.

Из всех этих фактов КС делает вывод о том, что Правительство РФ превысило свои полномочия, вмешалось в компетенцию федерального органа законодательной власти, нарушив тем самым конституционный принцип разделения властей и предусмотренный Конституцией и федеральными законами порядок установления федеральных налогов и сборов.

В итоге КС признал рассмотренные им положения Постановления Правительства не соответствующими Конституции, ее статьям 57, ч. 3 ст. 75, ч. 1 ст. 115.

По этому делу было принято особое Определение КС от 1 апреля 1997 г.<sup>26</sup> В соответствии с положениями Конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», говорилось в нем, требования КС обязательны для всех

<sup>24</sup> СЗ РФ. 1997. № 14. Ст. 1729.

<sup>25</sup> СЗ РФ, 1997. № 8. Ст. 1010.

<sup>26</sup> СЗ РФ. 1997. № 14. Ст. 1730.

органов, организаций и лиц, которым они адресованы. Эти требования должны быть рассмотрены и ответ на них направлен в КС в определенный законом срок. Правительство нарушило предписания закона, не послав своего представителя на судебное заседание. КС констатировал: нарушив положения Закона о Конституционном Суде, Правительство проявило неуважение к закону и Конституционному Суду.

Разграничение налоговых полномочий федеральных органов власти в сфере установления налогов (сборов) стало предметом Постановления КС от 11 ноября 1997 г. № 16-П<sup>27</sup>, в котором Суд обсуждал вопрос о сборе за пограничное оформление. Введший этот сбор Закон от 1 апреля 1993 г. определял его размеры и предусматривал, что порядок его взимания должен предусматриваться Правительством РФ. Поскольку последнее не издало какого-либо нормативного акта на этот счет, сбор фактически не взимался. В 1997 г. редакция Закона была изменена Законом от 19 июля 1997 г. Правительству было передано право определять не только порядок взимания сбора, но и его размеры, а также категории лиц, освобождаемых от его уплаты.

КС проанализировал признаки сбора за пограничное оформление и пришел к выводу, что он по своей юридической природе подпадает под понятие «федеральные налоги и сборы», введение которых относится к полномочиям законодательного органа. Отнесение к компетенции Правительства установления существенных элементов налогового обязательства не соответствует закрепленному действующим законодательством разграничению полномочий между органами законодательной и исполнительной власти.

Суд в очередной раз подчеркнул, что конституционное требование об установлении налогов и сборов только и исключительно в законодательном порядке является одним из принципов правового демократического государства. Цель его гарантировать, в частности, права и законные интересы налогоплательщиков от произвола и несанкционированного вмешательства исполнительной власти. Только закон в силу его определенности, стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения им налоговой повинности. Установление же существенных элементов налога исполнительной властью создает угрозу принципу определенности налоговых обязательств.

В принятом по этому делу Постановлении КС признал не соответствующими Конституции (ст. 57) положения закона об установлении Правительством размеров сбора, а также категорий плательщиков. Вместе с тем КС признал соответствующими Конституции положения Закона об установлении Правительством порядка взимания сбора.

В своем особом мнении судья КС Н.В. Витрук развил аргументацию по обсуждавшемуся вопросу. Он счел необходимым разграничить право на установление федерального сбора и само его установление. По его мнению, федеральный законодатель имел право установить сбор, о котором шла речь в этом деле. Однако, заметил судья, и само установление сбора должно быть правомерным прежде всего в конституционно-правовом смысле. Это означает определение существенных элементов федерального сбора — по содержанию и установление этих элементов федеральным законом — по форме.

Закрепление существенных элементов сбора является обязательным конституционным требованием в отношении нормы закона о введении федерального сбора. Рассматриваемая же норма не устанавливает таких элементов. В силу этого, говорит судья, — данная норма закона с конституционно-правовых позиций есть фикция. Она не может быть признана соответствующей Конституции. Она должна быть признана не соответствующей Конституции не только по содержанию, но и

<sup>27</sup> СЗ РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.

по форме, поскольку установление существенных элементов федерального сбора законодателем было передано в ведение Правительства. По утверждению судьи, это противоречит важнейшему принципу правового государства — принципу разделения властей. Одно из его требований — запрет на передачу законодательной властью своих исключительных конституционных полномочий исполнительной власти.

В заключение остановлюсь на Постановлении КС от 28 октября 1999 г. № 14-П<sup>28</sup>. Главный предмет рассмотрения — принципы взаимоотношений федерального законодателя и центральной исполнительной власти при издании налоговых нормативных актов. Этот вопрос обсуждался в контексте разграничения полномочий по установлению существенных элементов налогообложения.

Речь шла о взаимосвязи одного из положений федерального закона о налоге на прибыль и положений нормативного акта, утвержденного Правительством РФ и касающегося объекта налогообложения. Исходная позиция КС состояла в том, что поскольку объект налогообложения относится к категории существенных элементов последнего, он должен быть установлен только законом. Однако в утвержденном Правительством нормативном акте в налогооблагаемую базу было включено положение об объекте налогообложения. Суд пришел к выводу, что тем самым в нарушение ст. 57 Конституции подзаконным актом фактически изменяется содержание такого существенного элемента налогового обязательства, как объект налогообложения. При этом, говорилось в решении Суда, законодатель также отступил от закрепленного в конституционной норме принципа, допустив действие подзаконного акта, устанавливающего существенные элементы налогообложения в противоречие с федеральным законом. Кроме того, законодатель не определил срок, в течение которого ему надлежало выполнить свою конституционную обязанность по принятию необходимого федерального закона. Тем самым он на неограниченное время допустил отступление от конституционного требования об определении существенных элементов налогового обязательства только законом. Из этого выводится принципиальная позиция Суда, касающаяся конституционного порядка установления налогов. Признание высшей силы Конституции, констатирует Суд, исключает право законодателя принимать решения, парализующие конституционную норму.

В данном случае для нас важны те принципиальные выводы, которые были сделаны КС в ходе рассмотрения конкретного налогового спора и которые затрагивают общие вопросы осуществления органом конституционного правосудия его основной функции — проверки соответствия Конституции текущих налоговых законов и подзаконных актов и тем самым — обеспечения соблюдения органами законодательной и исполнительной власти закрепленных Основным законом страны принципов, в том числе и принципа «законно установленных налогов».

Признание статьи закона неконституционной, говорится в названном решении Суда, является основанием для отмены других норм, которые, исходя из их места в системе правовых актов, имеют тот же неконституционный смысл: такие нормы не могут применяться судами, другими органами и должностными лицами.

При всем этом КС учел, что признание нормы не соответствующей Конституции создает пробел в налоговом законодательстве. Отсюда он сделал два важных вывода. Один из них относится к деятельности правоприменительных органов. Последним, разъяснил Суд, следует, исходя из ст. 57 Конституции, руководствоваться действующим налоговым законодательством в его конституционном истолковании, данном в Постановлении КС.

Второй вывод касается деятельности высшего законодательного органа. Принимая во внимание конституционную значимость регулирования налоговых отно-

<sup>28</sup> СЗ РФ. 1999. № 45. Ст. 5478.

шений и конституционную обязанность федерального законодателя, закрепленную в ст. 57 Конституции, Федеральному собранию надлежит принять федеральный закон в соответствии с конституционными принципами налогообложения и с учетом Постановления Суда.

Выраженная в этом налоговом деле правовая позиция была закреплена в резолютивной части Постановления.

Общетеоретическая постановка вопроса об общем значении решений КС содержится в статье судьи КС Г.А. Гаджиева. В решении КС, пишет он, могут быть высказаны правовые позиции по одной или нескольким значимым проблемам. Предметом обсуждения является конкретная норма; выводы же Суда в связи с проверкой ее конституционности, основанные на истолковании конституционных норм и принципов, имеют, как правило, гораздо более общее значение и могут быть распространены на аналогичные по юридическому содержанию нормы, содержащиеся в других законах и подзаконных актах<sup>29</sup>.

Представляется, что именно в этом — одна из причин пристального внимания исследователей к анализу решений и правовых позиций органов конституционного правосудия, особенно в той сфере правовых отношений, которая находится в стадии формирования и потому нуждается в постоянном обсуждении и изучении.

---

<sup>29</sup> См.: *Гаджиев Г.А.* Цели, задачи и предназначение Конституционного Суда Российской Федерации // Журнал конституционного правосудия. 2008. № 1. С. 15.