

**М.Ю. Орлов**

*Доцент кафедры  
финансового права  
факультета права  
Государственного  
университета —  
Высшей школы  
экономики,  
кандидат юридических  
наук*

## Пределы налогового нормотворчества исполнительных органов власти

Исполнительные органы власти относятся к тем государственным органам, которые при определенных условиях осуществляют правовое регулирование налоговых отношений. В силу специфики общественных отношений в налоговой сфере права исполнительных органов в налоговом нормотворчестве существенно ограничены. Тем не менее названные органы принимают самое активное участие в конструировании норм налогового права. Налоги представляют собой ограничение конституционного права собственности, которое согласно ст. 55 Конституции РФ может ограничиваться только федеральным законом. В начале 1990-х гг. на этапе становления налоговой системы РФ исполнительные органы в своих нормативных правовых актах настолько «творчески» перерабатывали законодательные нормы, что воля законодателя где-то терялась по дороге, сводясь, по сути, к неким лозунгам, не имеющим существенного влияния на правоприменительную практику. Закон РСФСР «О налоге на добавленную стоимость» от 6 декабря 1991 г. № 1992-1<sup>1</sup> (состоящий из 10 статей), разъяснялся Государственной налоговой службой РФ в Инструкции № 1<sup>2</sup> (состоящей из 62 пунктов). Закон РСФСР «О дорожных фондах в РСФСР» от 18 октября 1991 г. № 1759-1<sup>3</sup>, регулировавший порядок взимания 4 (!) налогов, и состоящий из 9 статей, получал совсем новое звучание в изложении его норм Министерством финансов РФ в Инструкции от 2 марта 1992 года<sup>4</sup> (состоящей из 48 пунктов).

Активное участие исполнительных органов власти в тот период времени объяснялось сложностью конструирования налоговых норм и отсутствием необходимых навыков налогового законотворчества у российского парламента, не умеющего создавать налоговые нормы прямого действия. Но после принятия Конституции РФ в 1993 г. вопрос формирования налоговых норм стал предметом исследования Конституционного Суда РФ, которые небезосновательно заявил, что «налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться “законно установленными”»<sup>5</sup>. С этого момента полномочия исполнительных органов власти в налоговой сфере стали постепенно сокращаться. С принятием в 1998 г. первой части Налогового кодекса РФ вопрос о разграничении полномочий по регулированию налоговых от-

<sup>1</sup> Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. 1991. № 52. Ст. 1871.

<sup>2</sup> Бюллетень нормативных актов. 1992. № 4—5.

<sup>3</sup> Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. 1991. № 44. Ст. 1426.

<sup>4</sup> Бюллетень нормативных актов. 1992. № 7.

<sup>5</sup> Постановление от 4 апреля 1996 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1996. № 2.

ношений получил законодательное закрепление. Не случайно Налоговый кодекс РФ начинается со статьи, определяющей состав законодательства о налогах и сборах, формулирующей главный признак актов законодательства о налогах и сборах — это акты, принимаемые представительными органами власти. Конечно, исполнительные органы власти сохранили свои полномочия в налоговой сфере, но в сильно усеченной форме и с весьма ограниченной налоговой компетенцией.

С момента принятия первой части Налогового кодекса РФ прошло 10 лет. Все это время исполнительным органам власти отводилась второстепенная роль в налоговом нормотворчестве. Однако со временем роль названных органов в налоговой сфере стала повышаться. Во многом это объяснялось тем, что налоговое законодательство становится весьма обширным и сложным и многие специфические налоговые вопросы могут регламентироваться только исполнительными органами власти, поскольку те лучше законодателя способны создать ту или иную налоговую процедуру, то или иное правило налогообложения. Но все чаще и чаще парламентарии стали поручать исполнительным органам власти урегулировать тот или иной налоговый вопрос из-за элементарной нехватки времени на тщательную проработку норм закона. Тенденция по расширению практики делегирования законодателем своих полномочий исполнительным органам власти в налоговой сфере вызывает определенное беспокойство. Представляется, что законодательные ограничения правомочий исполнительных органов власти по регулированию налоговых отношений в настоящее время требуют научной проработки, поскольку необоснованное повышение роли указанных органов в процессе налогового нормотворчества разрушает налоговую систему.

Система налогообложения — это определенное ограничение фискального суверенитета государства. Налоги в их современном виде нужны не только и не столько для государства (государство свободно обходилось без налогов несколько тысячелетий, эффективно мобилизуя необходимые финансовые ресурсы с помощью силы), а для плательщиков, ради которых налоги призваны в разумных пределах ограничить фискальные аппетиты государства. Современные налоговые системы в развитых странах основаны на том, что установление и взимание налогов является совместным действием государства и общества. Публичная власть, по сути, не обладает монополизмом в решении вопроса об определении источников финансовых ресурсов государства, а вынуждена согласовывать свои фискальные потребности с возможностями общества. Такой подход означает, что государство обладает определенными пределами в своем налоговом нормотворчестве. Не все, что хочет тот или иной государственный орган в налоговой сфере, может трансформироваться в норму налогового права. Налоговое нормотворчество должно быть подчинено интересам общества, а в качестве ограничителя, определяющего пределы налогового нормотворчества, выступают нормы Конституции РФ, принятой на референдуме 1993 г. и воплотившей, по сути, волю всего российского общества.

Прежде всего исполнительные органы власти, принимающие нормативные правовые акты по вопросам налогообложения, не могут выйти за границы полномочий государства в целом по регулированию налоговых отношений, которые определяют налоговую компетенцию государства. Эти пределы государственного нормотворчества определяются Конституцией РФ, федеральными законами и международными договорами РФ. Однако даже внутри того правового поля, на котором государство имеет право регулировать налоговые отношения, исполнительным органам власти отведен весьма небольшой участок, где они могут регулировать отдельные налоговые вопросы.

Роль исполнительных органов в налоговом нормотворчестве определяется сложившейся системой источников налогового права. В связи с этим целесообразно понять место актов исполнительных органов власти в системе источников права. Воля государства, направленная на регулирование тех или иных общественных отноше-

ний, должна быть выражена в некоей объективной форме. Нормы налогового права никогда не смогут быть теми правилами поведения, которые реально применяются в повседневной жизни, если они не будут иметь внешнего выражения, документарно закрепляющего волю государства. Подобной формой выражения норм права являются источники права, представляющие собой способ, «которым правилу поведения придается государственной властью общеобязательная сила»<sup>6</sup>. Дать исчерпывающий перечень источников права не представляется возможным, на разных этапах развития правовых систем государство использовало самые разнообразные формы выражения своей воли. Исследователи вопросов теории права приводят самые разные перечни источников. Представляется, что наиболее удачной классификацией источников права, закрепляющих нормы позитивного права в современных государствах, является приведенная профессором А.В. Мицкевичем система источников<sup>7</sup>.

Законы и иные нормативные правовые акты, принимаемые полномочными государственными органами или всенародным голосованием.

Судебные прецеденты либо иная правотворческая роль судебной практики.

Религиозные источники (священные писания, книги, трактаты).

Обычаи и обычковения, сложившиеся в практике экономической и государственной жизни.

Общепризнанные принципы международного права и международные договоры, пакты, конвенции, ратифицированные в установленном порядке каждым государством.

Столь разнообразные формы права объединены общим признаком — в них в той или иной степени нашла свое отражение воля государства. Государство само определяет, как и в какой форме выразить свою волю. Ни религиозные источники, ни обычаи, складывающиеся в процессе реализации тех или иных общественных отношений, не будут включены в систему источников права до тех пор, пока государство это не санкционирует и не будет рассматривать их как форму выражения своей воли.

Следует признать, что система источников права в различных государствах во многом предопределяется историческим этапом развития общества и особенностями правовых систем. Вместе с тем даже внутри системы права одного государства различным отраслям права может быть присущ свой «набор» источников. Этот «набор» зависит от особенностей правового регулирования, относящихся к предмету регулирования данной отрасли права, и особенностей исторического развития правовой регламентации указанных отношений.

Рассматривая приведенную систему источников права применительно к налоговой системе, следует признать, что налоговые отношения, складывающиеся в Российской Федерации, не могут регламентироваться социальными нормами, закрепленными в религиозных источниках. Дело даже не в том, что религиозные учения являются менее эффективной системой социальных регуляторов. В ряде случаев нормы религиозных учений содержат более жесткие правила, чем правовые нормы, а мотивация к соблюдению этих норм у верующих значительно более серьезная, чем мотивация, основанная на страхе перед возможным государственным принуждением. Однако в данных источниках не выражается воля государства, и соблюдение норм религиозных учений не обеспечивается в России государственным принуждением. Отсутствие этих двух признаков в социальной норме, содержащейся в религиозных учениях, не позволяет относить названные нормы к нормам налогового права, а религиозные источники — к источникам налогово-

<sup>6</sup> Марченко М.Н. Теория государства и права: учебник. 2-е изд. М., 2004. С. 506.

<sup>7</sup> Общая теория государства и права. Академический курс в 2 т. / под ред. М.Н. Марченко. Т. 2. Теория права. М., 1998. С. 136.

го права. Аналогичным образом к источникам налогового права нельзя отнести правовые обычаи и обыкновения, складывающиеся в практике экономической и государственной жизни. Очевидно, что в процессе функционирования налоговой системы среди участников налоговых правоотношений складываются некие традиции, предопределяющие их поведение. Например, несмотря на предусмотренную ст. 176 НК РФ возможность внесудебного решения вопроса о возмещении налога на добавленную стоимость при совершении операций, облагаемых по нулевой ставке, чаще всего налоговые органы соглашаются вернуть налогоплательщикам предусмотренные суммы налога только после вынесения соответствующих судебных решений. Безусловно, налицо складывающийся обычай, но он не может быть обозначен как правовой. Государство не будет защищать подобную «традицию», поскольку в складывающейся практике нет воплощения воли государства. Даже если представить, что какой-либо руководитель налогового органа вынесет решение о возмещении налога без предварительного рассмотрения дела в суде, государство не будет иметь возможности заставить участников налоговых правоотношений следовать сложившейся практике.

Что может рассматриваться в качестве источников российского налогового права?

Специфика предмета регулирования российского налогового права и традиции правового регулирования финансово-правовых отношений в России обусловили следующую систему источников российского налогового права:

- нормативные правовые акты;
- нормотворческие акты судов;
- общепризнанные принципы международного права и международные договоры.

Не останавливаясь подробно на исследовании роли и значения актов органов судебной власти в деле регулирования налоговых отношений, равно как и места международно-правовых документов в системе источников налогового права, следует отметить, что среди названных источников наиболее значительную группу составляют нормативные правовые акты. Это объясняется тем, что для возникновения налоговых отношений необходима четко выраженная воля государства, которая объективизируется в нормативных правовых актах. Несмотря на то что различные исследователи теории права используют несколько разных терминов для обозначения этой группы актов, сама природа указанных источников права воспринимается всеми одинаково.

«Нормативные юридические акты — официальные документы, содержащие юридические нормы (а также положения, отменяющие или изменяющие действующие нормы)», — определяет эти источники С.С. Алексеев<sup>8</sup>. Иными словами, нормативные акты — это принятые уполномоченными органами государственной власти документы, в которых выражена воля государства, направленная на регулирование общественных отношений. Однако одной лишь четко выраженной воли государства недостаточно для отнесения документа к числу нормативных правовых актов.

Характеризуя понятие «нормативно-правовые акты», М.Н. Марченко выделяет три признака, позволяющие отделить их от индивидуально-правовых актов. Во-первых, нормативно-правовые акты должны содержать общие предписания и рассчитаны на многократное применение. Во-вторых, нормативно-правовые акты адресованы неограниченному кругу лиц. В-третьих, нормативно-правовыми актами охватывается широкий круг общественных отношений<sup>9</sup>.

Нормативные правовые акты подразделяются на законы и подзаконные акты. Как уже говорилось, в силу специфики объекта регулирования роль исполнительных органов власти в налоговом нормотворчестве второстепенна. Признавая осо-

<sup>8</sup> Алексеев С.С. Право: азбука — теория — философия: Опыт комплексного исследования. М., 1999. С. 77.

<sup>9</sup> Марченко М.Н. Указ. соч. С. 511.

бую важность правовой регламентации доходов государства, в любом цивилизованном государстве вопросы формирования бюджета и налогообложения подлежат регулированию именно с помощью законов, принимаемых только представительными органами власти. Статья 57 Конституции РФ определяет, что «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Комментируя это положение, Конституционный Суд РФ провозгласил, что «установить налог или сбор можно только законом. Налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться «законно установленными». И далее: «Конституция Российской Федерации исключает возможность установления налогов и сборов органами исполнительной власти»<sup>10</sup>. В другом своем акте Конституционный Суд отмечает: ««Конституционное требование об установлении налогов и сборов только и исключительно в законодательном порядке представляет собой один из принципов правового демократического государства и имеет своей целью гарантировать, в частности, права и законные интересы налогоплательщиков от произвола и несанкционированного вмешательства исполнительной власти»<sup>11</sup>.

Таким образом, как и многие государства мира, Российская Федерация требует законодательного регулирования налоговых отношений. Именно поэтому отношения, возникающие в процессе уплаты налогов, регулируются прежде всего федеральными законами, а не актами органов управления.

Вместе с тем роль нормативных правовых актов исполнительных органов власти в процессе регулирования налоговых отношений достаточно высока. Права исполнительных органов власти по регулированию вопросов налогообложения неоднократно становились предметом рассмотрения в Конституционном Суде РФ, который отмечал, что «только закон в силу его определенности, стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения им налоговой повинности»<sup>12</sup>. В числе подзаконных нормативных правовых актов, относящихся к источникам налогового права, можно назвать:

- акты федеральных органов исполнительной власти;
- акты органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации;
- акты исполнительных органов местного самоуправления.

Издавая нормативные правовые акты по вопросам налогообложения, исполнительные органы вынуждены соблюдать «общие» пределы налогового нормотворчества, не выходя за рамки тех полномочий, которые определяют налоговую компетенцию российского государства. Кроме того, роль исполнительных органов власти в регулировании налоговых отношений определяется и теми ограничениями, которые предусмотрены законодателем именно для этих органов в налоговой сфере.

Следуя конституционным принципам налогообложения, законодатель в первой части НК попытался определить место нормативных правовых актов органов исполнительной власти, исполнительных органов местного самоуправления и органов государственных внебюджетных фондов (далее «исполнительные органы») о налогах и сборах в системе регуляторов налоговых отношений.

Согласно п. 1 ст. 4 Налогового кодекса, органы исполнительной власти в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях и в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с нало-

<sup>10</sup> Постановление от 4 апреля 1996 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1996. № 2.

<sup>11</sup> Постановление от 11 ноября 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона РФ от 1 апреля 1993 года “О государственной границе Российской Федерации” в редакции от 19 июля 1997 года» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1997. № 6.

<sup>12</sup> Там же.

гообложением и сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Иными словами, Кодекс признает право исполнительных органов власти регулировать налоговые отношения, но только в том случае, когда такое право тому или иному исполнительному органу делегировано законодателем. На это обращают внимание судов Пленум ВС РФ и Пленум ВАС РФ, которые в своем совместном Постановлении от 11 июня 1999 г. № 41/9 отмечают, что «решая вопрос о применении по конкретному делу нормативного правового акта по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, судам необходимо иметь в виду, что в соответствии со статьей 4 Кодекса органы исполнительной власти любого уровня вправе издавать такие акты только в случае, если это предусмотрено законодательством о налогах и сборах»<sup>13</sup>. Таким образом, права исполнительных органов власти по созданию правовых норм по вопросам налогообложения производны от прав законодателя.

Следует обратить внимание, что после внесенных в июне 2004 г. и в июле 2006 г. поправок в ст. 4 Налогового кодекса<sup>14</sup> существенно изменился круг исполнительных органов власти, уполномоченных издавать нормативные правовые акты по вопросам налогообложения. В настоящее время к числу исполнительных органов, уполномоченных на федеральном уровне принимать нормативные правовые акты по вопросам налогообложения, законодатель относит только Правительство РФ и органы, «уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в сфере таможенного дела». Кто скрывается за наименованием «уполномоченные органы» — в данном случае совсем не очевидно. Федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налоговой деятельности, является в настоящее время Министерство финансов РФ<sup>15</sup>. Федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию таможенного дела, до 2006 г. являлось Министерство экономического развития и торговли РФ<sup>16</sup>. После принятия Указа Президента РФ от 11 мая 2006 г. № 473 «Вопросы Федеральной таможенной службы»<sup>17</sup> функции Министерства экономического развития и торговли РФ по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в области таможенного дела были переданы Федеральной таможенной службе РФ. Можно предположить, что на основании п. 1 ст. 4 НК РФ и с учетом названного Указа Президента РФ органом, уполномоченным издавать нормативные правовые акты по вопросам налогообложения, является Федеральная таможенная служба РФ. Но в то же время п. 2 ст. 4 НК РФ напрямую запрещает этой Службе издавать нормативные правовые акты по вопросам налогообложения. С учетом этого противоречия следует заключить, что только Правительство РФ и Минфин РФ вправе издавать нормативные правовые акты по вопросам налогообложения и сборов. Иные федеральные исполнительные органы власти, включая Федеральную налоговую

<sup>13</sup> Постановление от 11 июня 1999 г. Пленума ВС РФ № 41 и Пленума ВАС РФ № 9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 1999. № 8.

<sup>14</sup> Федеральный закон от 29 июня 2004 г. № 58-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления».

<sup>15</sup> Положение о Министерстве финансов РФ, утвержденное Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329 // Собрание законодательства РФ. 2004. № 31. Ст. 3258.

<sup>16</sup> Положение о Министерстве экономического развития и торговли Российской Федерации, утвержденное Постановлением Правительства Российской Федерации от 27 августа 2004 г. № 443.

<sup>17</sup> Собрание законодательства Российской Федерации. 2006. № 20.



службу РФ и Федеральную таможенную службу РФ, не могут быть уполномочены издавать подобные акты. Прямой запрет на издание нормативных правовых актов по вопросам налогов и сборов содержится в п. 2 ст. 4, что, вероятно, по мнению законодателя, должно окончательно развеять сомнения по поводу компетенции данных органов в процессе налогового нормотворчества.

Из числа органов, уполномоченных принимать нормативные правовые акты по вопросам налогообложения и сборам, исключены органы государственных внебюджетных фондов. Во многом это объясняется тем, что с момента введения в налоговую систему России единого социального налога органы государственных внебюджетных фондов утратили право регулировать особенности уплаты платежей, относящихся по своей правовой природе к налогам или сборам.

Определяя полномочия исполнительных органов власти, законодатель в ст. 4 Кодекса устанавливает дополнительное требование к актам таких органов — эти акты не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Учитывая, что полномочия исполнительных органов власти производны от полномочий законодателя, задача нормативных правовых актов исполнительных органов — обеспечить правильное применение налоговых норм в соответствии с волей законодателя, выраженной в актах законодательства о налогах и сборах. Любое изменение или дополнение актов законодательства должно рассматриваться как искажение воли законодателя, делегировавшего исполнительному органу ограниченные полномочия в налоговой сфере, а следовательно, не может создавать правовых последствий для участников налоговых отношений. На это обращает внимание и Конституционный Суд, который, признавая право исполнительных органов на принятие актов по вопросам налогообложения, отмечает: «Эти положения не могут рассматриваться как содержащие основания для издания актов, допускающих ограничение прав или возлагающих на налогоплательщиков дополнительные обязанности по сравнению с тем, как они определены законом»<sup>18</sup>.

Нормативные правовые акты исполнительных органов власти могут устанавливать правовые нормы (правила поведения), обязательные для неопределенного круга лиц, рассчитанные на неоднократное применение, только в том случае, когда эти акты воспроизводят волю законодателя, выраженную в актах законодательства о налогах и сборах. Законодатель прямо ограничивает права исполнительных органов власти на регулирование налоговых отношений. Во-первых, это определенный круг лиц. На федеральном уровне — Правительство РФ и Минфин РФ; на региональном и местном — любой уполномоченный соответствующим актом законодательства орган. Во-вторых, исполнительные органы власти вправе принять нормативный правовой акт только в том случае, когда такое право ему делегировал законодатель. В-третьих, в принимаемых актах исполнительных органов власти не должна искажаться воля законодателя, т.е. акты не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

К сожалению, приведенные правила принятия нормативных правовых актов исполнительными органами власти практически не соблюдаются как самими указанными органами, так и законодателем. Как уже говорилось, органами исполнительной власти, уполномоченными принимать нормативные правовые акты по вопросам налогообложения на федеральном уровне, являются Правительство РФ и Министерство финансов РФ. Но сам же законодатель в ст. 89 НК РФ устанавливает, что основания и порядок продления срока проведения выездной налого-

<sup>18</sup> Определение КС от 5 ноября 2002 г. № 319-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы некоммерческой организации — учреждения по управлению персоналом «Персона» — на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 2 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 2.

вой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Фактически законодатель «поручает» создать норму права (обязательную и для налоговых органов, и для налогоплательщиков) «неуполномоченному лицу» — ФНС РФ, чьи полномочия по принятию подобных актов тем же законодателем ограничены в п. 2 ст. 4 НК РФ.

Право издания актов должно быть делегировано законодателем, и только в этом случае могут применяться акты исполнительного органа власти. В ст. 83 НК РФ законодатель поручает определить особенности учета иностранных организаций и иностранных граждан Министерству финансов РФ. Однако Министерство финансов это поручение не выполнило. В настоящее время действует утвержденное Приказом МНС России от 7 апреля 2000 г. № АП-3-06/124 Положение об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций<sup>19</sup>.

Не совсем понятно также, что означает фраза «не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах». Если речь идет не о простом пересказе норм законодательства, то исполнительный орган власти всегда можно упрекнуть в том, что он изменил или дополнил норму закона. Пользуясь этой правовой неопределенностью, исполнительные органы власти часто «додумывают» за законодателя какие-то правила налогообложения, которые напрямую из норм закона не следуют. Например, согласно ст. 169 НК РФ Правительству РФ обязано установить порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж. Однако Правительство РФ в Постановлении от 2 декабря 2000 г. № 914 не просто определило порядок ведения названных учетных документов, но и установило, что предлагаемые процедуры нужны «в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, предъявляемой к вычету (возмещению) в установленном порядке», хотя таких полномочий от законодателя Правительство не получало.

Таким образом, следует признать, что пределы налогового нормотворчества исполнительными органами власти далеко не всегда соблюдаются и этими органами, и самим законодателем. Говоря о роли исполнительных органов власти в регулировании налоговых отношений, следует упомянуть и о пределах действия нормативных правовых актов, принимаемых указанными органами.

Пределы действия всех нормативных правовых актов традиционно определяют, прежде всего, по трем измерениям: во времени, в пространстве и по кругу лиц. Налоговая компетенция исполнительных органов власти во многом производна от полномочий законодателя, поэтому и в этих трех измерениях пределы нормотворчества исполнительных органов определяются пределами, отведенными для налогового законодателя. Анализ действия актов законодательства о налогах и сборах во времени (с 2007 г. эти правила распространяются и на акты исполнительных органов власти) следует проводить в двух аспектах: а) определение момента вступления норм в силу и момента прекращения их действия; б) определение временного периода, в течение которого общественные отношения должны подвергаться регулированию в соответствии с содержащейся в акте нормой.

Пункт 1 ст. 5 довольно подробно регламентирует порядок вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах. Акты законодательства о налогах и сборах вступают в силу не ранее, чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования. При этом акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Подобные правила вступления в силу актов законодательства обусловлены необходимостью для участников налоговых правоотношений не только ознакомиться с волей законодателя, но и провести подготовительные мероприятия, не-

<sup>19</sup> Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2000. № 25.



обходимые для надлежащего выполнения предписаний новых норм права. Норма, согласно которой акты законодательства вступают в силу не ранее очередного налогового периода, необходима для того, чтобы правила исчисления налоговой базы и окончательной суммы налогового платежа не менялись бы в середине налогового периода.

Федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и акты представительных органов местного самоуправления, вводящие налоги и (или) сборы, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее, чем через один месяц со дня их официального опубликования. В данном случае законодатель пытается обеспечить стабильность хозяйственно-экономической деятельности организаций и физических лиц, обеспечить стабильность доходов бюджетов всех уровней, поскольку введение новых налогов или сборов почти всегда связано с перераспределением (законодательным или фактическим) доходных источников бюджетов.

Основной принцип действия любой нормы во времени — принцип немедленного действия: новая норма права применяется ко всем отношениям, возникающим немедленно после вступления данной нормы в силу. В то же время в особо оговоренных случаях допускаются исключения из этого правила. Эти исключения состоят в том, что в ряде случаев при вступлении в силу новой нормы права допускается «переживание» старой нормы или придание новой норме обратной силы. Переживание старой нормы состоит в том, что к отношениям, возникающим после вступления в силу новой нормы, применяются прежние нормы, действие которых прекращено. Подобная ситуация возникает часто тогда, когда речь идет о применении санкций к правонарушителю, допустившему нарушение до вступления в силу новой нормы об ответственности, усиливающей наказание. В этом случае, несмотря на то, что прежняя норма отменена новой, применению подлежит именно прежняя норма права. Действие новой нормы с обратной силой означает, что данная норма распространяется не только на вновь возникшие отношения, но и на отношения, которые возникли до ее вступления в силу, т.е. с более ранней даты. В соответствии с общими принципами теории права, норма, ухудшающая правовое положение субъектов, должна иметь перспективное действие, т.е. распространяться только на отношения, возникающие после вступления данной нормы в силу. В то же время, норме, благоприятной для субъектов права, может быть предана обратная сила. Закон, вводящий новый налог, всегда ущемляет интересы налогоплательщика, поскольку любой новый налог приводит к новым ограничениям налогоплательщика как собственника имущества. Тем более ущемляет интересы налогоплательщика закон, заведомо ухудшающий его положение. Именно поэтому в Конституции РФ появилась специальная статья о запрещении придания обратной силы законам, устанавливающим новые налоги или иным образом ухудшающим положения налогоплательщиков (ст. 57). Развивая норму Конституции, п. 2 ст. 5 НК устанавливает, что акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют.

Акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, безусловно, имеют обратную

силу (ст. 5 НК РФ). Таким образом, для применения названных актов к отношениям, возникшим до вступления в силу акта, специальной оговорки в тексте акта не требуется. Акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устранившие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если это прямо предусмотрено.

Следует отметить, что придание актам законодательства о налогах и сборах обратной силы должно быть событием исключительным. Нечеткость формулировок ст. 5 НК РФ, определяющих случаи придания обратной силы актам законодательства, не способствует стабильности налоговой системы. Кроме того, далеко не всегда нормы, которые на первый взгляд направлены «на улучшение положения налогоплательщика», действительно являются таковыми. Очень часто улучшение положения одной группы налогоплательщиков может сопровождаться ухудшением положения другой группы. В связи с этим представляется, что стабильность налоговому законодательству могла бы придать норма, вводящая прямой запрет на любые попытки придать установлениям законодательства о налогах и сборах обратную силу. Единственным исключением могло бы стать правило о придании обратной силы нормам, смягчающим или отменяющим ответственность, однако эта норма независимо от ее закрепления в Налоговом кодексе априорно должна применяться в налоговой сфере в соответствии со ст. 54 Конституции РФ.

Как уже упоминалось, с 2007 г. ст. 5 НК РФ стала распространяться на нормативные правовые акты о налогах и сборах федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления<sup>20</sup>. Иными словами, исполнительные органы власти в своем налоговом нормотворчестве обязаны следовать достаточно строгим правилам, указанным в ст. 5 НК РФ. Однако следует признать, что акты исполнительных органов власти по-прежнему принимаются без учета положений указанной статьи. Например, Постановление Правительства РФ № 688 «Об утверждении перечней кодов медицинских товаров, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10%» было принято 15 сентября 2008 г. и опубликовано в «Собрании законодательства РФ» (№ 38, 22 сентября 2008 г.). В соответствии с п. 1 ст. 5 НК РФ данный нормативный правовой акт исполнительного органа власти должен вступить в силу не ранее, чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования, и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Однако в п. 2 названного Постановления указано, что оно вступает в силу с 1 октября 2008 г., что является нарушением п. 1 ст. 5 НК РФ. Приказ МФ РФ № 54н «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций и порядка ее заполнения» принят 5 мая 2008 г., опубликован в «Российской газете» 7 июня 2008 г., и согласно п. 1 ст. 5 НК РФ должен вступить в силу не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, т.е. не ранее 1 января 2009 г. Однако в п. 3 названного Приказа указано, что он вступает в силу с 1 июля 2008 г., что также является нарушением ст. 5 НК РФ.

Иными словами, предусмотренные в НК РФ ограничения по вступлению в силу нормативных правовых актов исполнительных органов власти чаще всего этими органами не соблюдаются.

Определить действие нормативных правовых актов в пространстве — это определить территорию, на которую действие указанных актов распространяется. Статья 4 Конституции РФ устанавливает, что Конституция и федеральные законы

<sup>20</sup> Указанные поправки к ст. 5 НК РФ были приняты в соответствии с Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ.

имеют верховенство на всей территории Российской Федерации. Акты законодательства РФ (федеральные акты) действуют на всей территории России. Понятие «территория Российской Федерации» включает сухопутную территорию и территориальное море. Таким образом, Россия может регулировать своим законодательством налоговые отношения в пределах указанной территории РФ. Одновременно в соответствии с той же ст. 4 Конституции РФ Российская Федерация имеет некоторые суверенные права в исключительной экономической зоне и на континентальном шельфе. Объем этих прав определяется международными соглашениями. Получается, что правовое регулирование налоговых отношений в исключительной экономической зоне и на континентальном шельфе должно осуществляться только в тех пределах, которые определены актами международного права. Ряд международных соглашений, участниками которых является Российская Федерация, регулирует вопросы налогообложения в исключительной экономической зоне и на континентальном шельфе. Вместе с тем налоговый законодатель иногда пытается распространить свои нормы на ту территорию, которая не подпадает под юрисдикцию РФ. Например, в соответствии со ст. 273 НК РФ плательщиками налога на имущество признаются иностранные организации (в том числе не имеющие постоянного представительства в России), имеющие в собственности недвижимое имущество на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ. Представляется, что заставлять иностранных лиц платить налог на имущество с тех объектов недвижимости, которые находятся вне территории России, налоговый законодатель не вправе. Во-первых, вынудить иностранное лицо, не имеющее представительства в России, соблюдать российское законодательство технически невозможно. Во-вторых, взимание налога с территории, которая не подпадает под юрисдикцию России (на которую нормы российского законодательства не распространяются), не соответствует Конституции РФ. Нормативные правовые акты исполнительных органов власти прямо не определяют территорию действия своих норм. Нормы указанных актов действуют на той территории, на которой действуют нормы законодательства, делегировавшие исполнительным органам власти полномочия по регулированию отдельных вопросов налогообложения. Законы субъектов РФ и нормативные правовые акты муниципальных образований действуют на территории указанных субъектов и муниципальных образований, а значит, и акты исполнительных органов власти, принятые во исполнение названных актов законодательства о налогах и сборах, действуют на той же территории.

Третье измерение, характеризующее пределы применения норм законодательства о налогах и сборах, — действие актов законодательства о налогах и сборах по кругу лиц — определяет тех лиц, кому адресуются содержащиеся в нормативных правовых актах предписания. Лица, которые могут быть участниками налоговых отношений и чье поведение может быть подвергнуто регулированию нормами налогового права, именуются субъектами налогового права. Лица, которые уже непосредственно вступили в отношения, регулируемые налоговым законодательством, признаются участниками налоговых правоотношений.

Трудно привести исчерпывающий круг субъектов налогового права. Во многом это предопределяется многообразием не только самих правоотношений, но и видов налоговых правоотношений. Как и во многих отраслях права, признаком, позволяющим отнести то или иное лицо к числу субъектов налогового права, является налоговая правосубъектность. Характеризуя правосубъектность субъектов налогового права, Д.В. Винницкий выявляет частную и публичную правосубъектность: «Под частной налоговой правосубъектностью необходимо понимать предусмотренную законодательством о налогах и сборах способность индивидуальных и коллективных субъектов, руководствуясь собственным (частным) интересом и

подчиняясь в установленных законом случаях публичному интересу, выступать в качестве функционально подчиненной стороны в налоговых правоотношениях, а именно в качестве налогоплательщиков, налоговых агентов и иных участников налоговых правоотношений, не обладающих властными полномочиями.

Под публичной налоговой правосубъектностью (компетенцией) есть основания понимать способность и одновременно обязанность государственных (муниципальных) органов и общественно-территориальных образований, руководствуясь на основании закона публичными (общественными) интересами, выступать в качестве управомоченной стороны, обладающей властными полномочиями, в налоговых правоотношениях»<sup>21</sup>.

Несмотря на некоторую условность деления правосубъектности на частную и публичную, данная классификация помогает сформулировать укрупненную классификацию субъектов налогового права:

- публичные субъекты;
- органы власти;
- организации;
- физические лица.

Названные субъекты налогового права при определенных условиях становятся участниками налоговых правоотношений, т.е. лицами, имеющими определенные субъективные права и юридические обязанности, которые определяют статус этих лиц в налоговых правоотношениях.

Статья 9 НК РФ определяет участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, и поведение этих лиц определяется актами законодательства о налогах и сборах. Недостаток указанной статьи — субъекты ряда отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, в ней не поименованы. Законодатель фактически назвал в ст. 9 только тех участников, чьи права и обязанности в последующих нормах НК РФ определяются наиболее развернуто. Однако лаконичность ст. 9 НК РФ совсем не означает, что круг участников налоговых отношений ограничен только четырьмя субъектами. Остальные субъекты права могут стать участниками налоговых правоотношений, если из существа данного вида правоотношения явствует, кто именно является его участником. В частности, в ст. 9 НК РФ вообще не упоминаются государственные органы, являющиеся участниками отношений по установлению и введению налогов, и банки, которые являются участниками ряда отношений, возникающих в сфере налогового контроля.

Права исполнительных органов власти, принимающих нормативные правовые акты по вопросам налогообложения, производны от прав законодателя, т.е. нормы актов исполнительных органов власти могут распространяться только на тот круг лиц, который определен в законодательстве о налогах и сборах. Например, п. 1 ст. 83 НК РФ определяет, что Министерство финансов РФ вправе определять особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков. Во исполнение названной нормы Министерством финансов РФ принят Приказ от 11 июля 2005 г. № 85н, в котором данным ведомством на налоговые органы возлагаются определенные обязанности, связанные с постановкой на учет крупнейших налогоплательщиков.

Таким образом, не умаляя роль исполнительных органов власти в процессе регулирования налоговых отношений, следует отметить, что законодатель предусмотрел ограниченные полномочия таких органов в налоговой сфере. Это вполне оправдано, учитывая, что налогообложение всегда связано с ограничением прав собственности. Статья 4 НК РФ формулирует права исполнительных органов власти по регулированию отдельных вопросов налогообложения, однако на практике законодательные ограничения не всегда соблюдаются.

<sup>21</sup> Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М., 2000. С. 18.

С точки зрения правоприменения интересен вопрос — каковы правовые последствия несоблюдения исполнительными органами власти действующих ограничений по налоговому нормотворчеству? Четкого ответа на данный вопрос нет. Конечно же, можно оспорить сам нормативный правовой акт исполнительного органа власти в Конституционном суде РФ или в других высших судебных инстанциях, ссылаясь на то, что данный исполнительный орган власти вышел за рамки своей компетенции. Однако подобная процедура столь сложная и трудоемкая, что едва ли может восприниматься в качестве эффективного инструмента восстановления справедливости. Наиболее распространенный способ защиты прав, нарушение которых может быть вызвано принятием неправомерного нормативного правового акта исполнительных органов, — оспаривание действий налогового органа или иных правоприменительных органов, основанных на нормах таких неправомерных актов исполнительных органов власти. Лицо, полагающее, что его права нарушены именно нормами нормативного правового акта, принятого с нарушением установленных законодательством пределов нормотворчества указанных органов, может оспорить действия или индивидуальные правовые акты налоговых и иных правоприменительных органов, сославшись на то, что эти действия (акты) основаны на нормативных правовых актах, не соответствующих законодательству. Эффективность такого способа защиты зависит от субъективной оценки судом того, насколько исполнительный орган искажил волю законодателя.