

КОЗЫРИН А.Н.

ПУБЛИЧНЫЕ ФИНАНСЫ: ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ ГОСУДАРСТВА И ОБЩЕСТВА

МОСКВА, 2002

Козырин А.Н. Публичные финансы: взаимодействие государства и общества. М, 2002- 37с.

В работе использованы материалы, подготовленные автором в рамках проекта «Укрепление конституционной демократии в России», осуществленного Союзом юристов за безопасность в мире (США) и Институтом права и публичной политики (Россия) при поддержке Carnegie Corporation of New York (USA).

© Козырин А.Н., 2002

Публичные финансы: взаимодействие государства и общества*

Публичные финансы представляют собой сферу столкновения различных, подчас противоречивых и разнонаправленных интересов: государственных, групповых, индивидуальных. При этом от возможности нахождения «результатирующего» вектора таких интересов будет зависеть в конечном итоге социально-экономическая и политическая стабильность в государстве, возможность нормального функционирования всех без исключения общественных и государственных институтов.

Столь важное значение публичные финансы сохраняют на всем протяжении своей истории [1]. Поэтому не случайно в конституциях многих государств уделено особое внимание публичным финансам, а в некоторых странах (Бельгия, Германия, Швеция и др.) в основном законе финансовая проблематика выделяется даже в самостоятельный раздел.

Не зная механизма формирования и функционирования публичных финансов, невозможно уяснить картину конституционного устройства конкретного государства *de jure* и *de facto*.

Государственное устройство напрямую зависит от бюджетного устройства и схемы распределения финансовых полномочий между центром и регионами. Степень реальности федерализма определяется прежде всего тем, имеют ли субъекты федерации финансовую автономию, располагают ли они собственной финансовой базой или должны ожидать финансирования из центра, вправе ли они самостоятельно утверждать свои расходы или расходы субъекта федерации должны в обязательном порядке одобряться федеральными властями.

То же самое можно сказать и о форме правления. Соотношение между законодательной и исполнительной ветвями власти во многом обуславливается характером распределения между ними компетенции в сфере публичных финансов.

От состояния публичных финансов зависит и государственно-политический режим: гарантии соблюдения прав человека, функционирование партийной системы, реализация основных политических прав и свобод и т. д.

Особое выделение в конституционном нормотворчестве демократических государств проблемы публичных финансов объясняется необходимостью четкого разграничения сфер частных и публичных финансов. Конституции этих государств, содержащие принцип защиты и неприкосновенности частной собственности, должны закреплять общие начала законодательства о публичных финансах, в котором устанавливается требование в одностороннем порядке на безвозмездной и безэквивалентной основе уплачивать обязательные платежи – налоги, сборы, таксы, парафискалитеты и т. д. Отчуждение частной собственности в интересах формирования публичных финансов становится допустимым, поскольку налогообложение, являясь одним из атрибутов государства, опирается на возможность использования принуждения, обеспечиваемую всей властной мощью государственного аппарата [2] .

Сущность и функции публичных финансов постоянно развиваются. Их эволюция сопряжена с развитием функций самого государства. Сегодня в демократических экономически развитых странах на первое место среди государственных приоритетов выходят социальная политика, поддержание мира и правопорядка, решение глобальных проблем (экология, демографическая ситуация и т. д.). Перечисленные направления государственной деятельности невозможны без наличия соответствующих источников финансирования.

Усложнение и диверсификация функций государства, усиление социальной направленности государственной политики ставят новые задачи в отношении регулирования общественного воспроизводства. В этих условиях первоначальное распределение, базирующееся на отношениях собственности, не может быть эффективным регулятором разнообразных аспектов общественного развития. Противоречия между общими и частными интересами разрешаются через развитие различных перераспределительных систем, которые, постоянно и эффективно взаимодействуя между собой, образуют *перераспределительный комплекс* современного государства. При этом сам перераспределительный процесс не является какой-то внешней силой, а становится неотъемлемым звеном воспроизводственного механизма.

Каждая перераспределительная система выполняет задачу регулирования различных сфер общественной жизни с помощью специфических форм и методов.

Кредит аккумулирует и перераспределяет временно свободные капиталы и сбережения. Через нарушение соответствия между наличной денежной массой в обращении и действительными потребностями в деньгах участвует в перераспределительном комплексе *денежное обращение*. Регулирование в рамках *ценового* механизма происходит путем отклонения цен отдельных товаров и услуг от их стоимости в целях реализации того или иного направления государственной политики (социального, аграрного и т. д.). Через внешнеторговые цены, ограничительную деловую практику и т. д. перераспределительные функции могут осуществляться и в сфере *международных расчетов*. Однако центральное место в перераспределительном комплексе занимают *государственные финансы*, по чьим каналам проходит значительная часть создаваемого в национальном масштабе конечного продукта. Свои перераспределительные задачи публичные финансы решают прежде всего путем создания централизованных финансовых фондов, крупнейшим из которых является бюджет.

Значение публичных финансов для нормального функционирования государственного аппарата требует установления четкого разграничения между понятиями «публичные финансы» и «частные финансы».

Денежная форма, которую приобретают любые финансовые отношения, сближает публичные и частные финансы. И в сфере публичных и в сфере частных финансов возникают сходные проблемы: ограничение расходов, изыскание экстраординарных средств, организация контроля, налаживание системы отчетности и т. д. При этом между публичными и частными финансами существует фундаментальное различие, разводящее их по разные стороны правовой системы: публичные финансы регулируются нормами публичного права, частные финансы – объект частноправового регулирования.

Состояние частных финансов всецело зависит от состояния рынка и законов рыночной экономики (например, спрос и предложение капитала на рынке определяют размер учетного процента, а биржевая котировка валюты производна от соотношения спроса и предложения этой валюты во время торгов на валютной бирже и т. д.).

Что же касается публичных финансов, то они, не будучи изолированными от рыночной экономики, а следовательно, подчиняясь в какой-то степени рыночным факторам, сохраняют принципиальную зависимость от конкретных действий публичной власти. Они – креатура государственной политики, формирующаяся под известным воздействием рыночных законов. Государство может в принудительном порядке защитить свои доходы через механизмы налогообложения, необеспеченной (без покрытия) эмиссии, обязательных займов и т. д. Гарантируя данный уровень публичных доходов, государство тем самым гарантирует возможность расходования средств на публичные нужды. Частные лица не могут мобилизовать свои доходы с

помощью инструментов принуждения, присущих власти публичной, а значит, могут оказаться не в состоянии выполнить свои обязательства. Если частные финансы ориентированы преимущественно на получение прибыли, то публичные финансы, по выражению известного французского исследователя в области финансового права П.М. Годме, – это «средства осуществления так называемого общего интереса» [3]. В этом смысле публичное финансовое хозяйство, в отличие от частного, может планироваться как дефицитное, правда, размер такого дефицита должен контролироваться, чтобы не нанести непоправимого урона национальной экономике.

Общий интерес, на защиту которого нацелены публичные финансы, может быть выражен как в государственной политике, так и в деятельности органов местного самоуправления. В первом случае речь идет о государственных финансах, во втором – о муниципальных. Государственные финансы в совокупности с муниципальными и образуют *публичные финансы*. Разделение публичных финансов на государственные и муниципальные приобрело особое юридическое значение в России после принятия Конституции 1993 года, выделившей органы местного самоуправления из состава государственного аппарата.

Особый интерес вызывает исследование механизма принятия решений в сфере публичных финансов. В нем можно выделить несколько составляющих: институциональную, нормативно-правовую, инструментальную и идеологическую.

Институциональная составляющая представлена компетентными государственными органами и различными негосударственными институтами (союзы промышленников и предпринимателей, органы банковского содружества, иные организации деловых и финансовых кругов), которые участвуют в принятии решений в сфере публичных финансов предусмотренными законом средствами и методами (через представительство в парламенте и правительстве, различных законодательных органах и т. п.).

Деятельность участников процесса принятия решений в сфере публичных финансов должна регламентироваться правовыми нормами, образующими собой *нормативно-правовую* составляющую механизма принятия решений в сфере публичных финансов.

Инструментальная составляющая представлена различными средствами и приемами осуществления финансовой деятельности государства – разновидностями государственной деятельности по образованию, распределению и использованию централизованных и децентрализованных фондов денежных средств, необходимых для выполнения задач и функций государства. Финансовая деятельность государства осуществляется двумя основными методами: путем мобилизации фондов денежных средств и путем распределения и перераспределения таких средств. Используя *метод мобилизации* финансовых ресурсов, государство вступает в различные виды финансовых правоотношений: по налогообложению, по взиманию

обязательных платежей неналогового характера (сборов, пошлин, взносов и платежей во внебюджетные фонды), по добровольному привлечению денежных средств (вклады, государственные займы), по эмиссии денежных знаков, по имущественному и личному страхованию и др. *Метод распределения и перераспределения* фондов денежных средств опирается на такие финансовые инструменты, как финансирование, расчеты, ценообразование и др.

Идеологическая составляющая в настоящее время практически отсутствует в механизме принятия решений по публичным финансам в Российской Федерации. Однако зарубежный опыт свидетельствует о высокой степени эффективности мероприятий по идеологическому обеспечению важнейших решений в сфере публичных финансов.

Даже самые непопулярные меры, такие, как увеличение налогов, могут обойтись без сильной протестной реакции и быть положительно приняты налогоплательщиками, если они будут преподнесены обществу с соответствующей подготовкой и разъяснениями необходимости и полезности налоговых реформ для самих налогоплательщиков (то, что, с известной долей условности, принято называть «налоговая идеология»). В качестве примера можно привести действия германского правительства по введению «налога на солидарность», эмиссию обязательных займов в пользу воссоединенных германских территорий. Население и деловые круги ФРГ безропотно взяли на себя дополнительные фискальные обязательства, которые были умело увязаны в общую программу патриотических мероприятий по мобилизации финансовых ресурсов для восстановления экономики восточногерманских земель.

В ряде мусульманских государств (Саудовская Аравия, Оман, Кувейт, Бруней, ОАЭ и др.) «идеологизация» публичных финансов, введение исламских налогов (закят и др.) позволяют властям без использования инструментов принуждения (такие налоги уплачиваются не в силу предписаний закона, а согласно обычным нормам религиозного характера) добиваться такой собираемости налогов, о которой не могут и мечтать те государства, которые ради этого создают специальные силовые структуры по борьбе с финансовыми (налоговыми) правонарушениями (финансовая гвардия, налоговая полиция и т. д.) [4] .

В России с большим запозданием делаются самые первые шаги в этом направлении: издаются учебники и вводятся школьные предметы по налогововедению, организуются рекламные акции и т. д. Однако говорить о формировании в нашей стране продуманного «идеологического» курса в сфере публичных финансов, пожалуй, еще преждевременно [5] .

Наиболее существенные вопросы взаимодействия общества и государства в сфере публичных финансов находят свое отражение в принципах принятия финансово-правовых решений.

1. Учет частных и публичных интересов при принятии решений в сфере публичных финансов. Частный капитал, непосредственно не участвуя в государственном регулировании публичных финансов, реально оказывает существенное воздействие на определение финансового курса через различные каналы влияния в государственно-правовом механизме.

Максимально полный учет интересов частного капитала при формировании финансовой политики необходим как самим представителям деловых кругов, так и государству. Интересы частного бизнеса очевидны: основные ориентиры финансовой политики (валютный курс, ставка рефинансирования, уровень налогообложения и др.) непосредственно влияют на результаты предпринимательской деятельности. Государство, в свою очередь, сознает, что без участия делового мира в формировании финансовой политики заметно ослабевает легитимность принимаемого законодательства в этой области.

Поясним последний тезис. В демократическом государстве право воспринимается как «результатирующий» вектор интересов социально-экономических макрогрупп в связи с регулированием данного вида общественных отношений. Для финансового права участие широких слоев общественности и деловых кругов в подготовке законопроекта и его продвижении тем более необходимо, поскольку финансово-правовое регулирование затрагивает имущественные интересы практически всех групп населения. Как следствие, парламентские дебаты по поводу принятия финансового закона должна предварять серия интенсивных консультаций с руководством различных общественно-политических организаций, представителями деловых кругов, профсоюзов и т. д. в целях достижения согласованной позиции по важнейшим вопросам финансовой политики.

Таким образом, необходимым и достаточным условием для осуществления эффективного финансово-правового регулирования является принятие такой юридической нормы, которая была бы и легальна, т. е. принята в соответствии с действующей законодательной процедурой, и легитимна, т. е. получила бы поддержку важнейших социально-экономических групп. Без такой поддержки принимаемые акты финансового законодательства окажутся малоэффективными по ряду причин. Во-первых, будут предприниматься многочисленные попытки пересмотреть правовую норму через реализацию права законодательной инициативы, что повлечет за собой неустойчивость нормативной базы, регулирующей публичные финансы. Во-вторых, следует ожидать учащения случаев нарушения правопорядка в сфере публичных финансов: уклонение от налогообложения, неисполнение требования репатриации валютной выручки и т. д. Наконец, «навязанный» публичной властью финансовый закон, противоречащий основным объективным потребностям социально-экономического развития, может вызвать заметное снижение деловой активности в стране вследствие неэффективности предпринимательства в заданных параметрах финансового

регулирования. Одним из наиболее частых следствий замирания деловой активности становится бегство капитала за границу. Неконтролируемое бегство капитала угрожает экономической безопасности государства и может привести к необратимым негативным процессам в финансово-кредитной сфере.

Финансовая политика должна придерживаться «золотой середины» между интересами государства и частного предпринимательства. Правительству необходимо понимать, что финансовая политика, ведущая к замиранию деловой активности в стране, оборачивается значительным сокращением налоговой базы, а следовательно, резким уменьшением публичных доходов. Поэтому в последнее время в инструментарии финансового права наряду с традиционным для публичного права императивным регулированием появляются приемы диспозитивного регулирования. Отдельные проявления этой тенденции западного финансового права встречаются и в российском законодательстве. Так, например, в соответствии со статьей 123 Таможенного кодекса РФ таможенная пошлина, НДС, акцизы и иные таможенные платежи могут уплачиваться по выбору плательщика (декларанта) в российских рублях или любой иностранной валюте, котируемой Центральным банком РФ. На первый взгляд такая норма противоречит фискальному принципу налоговой и таможенной политики, поскольку, предоставляя налогоплательщику право выбора валюты платежа, ставит его интересы выше интересов казны. Но так дело обстоит только на первый взгляд. В действительности же государство, наделяя участника внешнеэкономической деятельности правом уплаты налогов в выгодной для него валюте, создает благоприятные условия для развития бизнеса, что, в свою очередь, ведет к увеличению налоговой базы при уплате налога на прибыль.

Основными каналами воздействия частного капитала на формирование финансовой политики являются разнообразные предпринимательские союзы и ассоциации, торгово-промышленные палаты, каналы лоббирования частных интересов в представительных органах государственной власти.

2. Законодательное оформление важнейших решений в области публичных финансов.

То обстоятельство, что мобилизация финансовых ресурсов в публичных интересах, как правило, сопряжена с изъятием денежных средств, находящихся в частной собственности граждан, и переводом их в доход государственного бюджета, предопределяет необходимость четкого нормативно-правового регулирования публичных финансов.

Принудительное изъятие и обязательный характер налогового платежа составляют один из важнейших признаков налога. Внеэкономическое принуждение позволяет налоговой системе осуществлять крупномасштабную мобилизацию финансовых ресурсов. Именно этот признак обуславливает обязательное оформление налогообложения. Как известно, конституция, закрепляя гарантии права частной

собственности, допускает принудительное (вопреки воле собственника) изъятие собственности через принятие соответствующего закона или по решению суда. Таким образом, только через принятие соответствующего налогового закона можно обязать налогоплательщика перечислять часть своего дохода (имущества) в доход государства, не нарушая при этом конституционных гарантий неприкосновенности права частной собственности.

Кроме того, облакая решения по налогообложению и по иным вопросам публичных финансов в форму закона, государственная власть пресекает попытки обсуждения налоговых и иных финансовых актов на предмет их целесообразности, поскольку режим законности, являющийся одним из столпов демократического строя, предполагает безусловное исполнение принятых законов [6]. Для граждан, принадлежащих к различным общественно-политическим организациям, внесения изменений и дополнений в текст финансового закона либо требовать его отмены. При этом до тех пор, пока финансово-правовая норма не будет изменена или отменена, налогоплательщик или иное лицо, обязанное по финансовому праву, должны неукоснительно ее выполнять.

Применение на практике принципа законодательного оформления решений в области публичных финансов выявляет один из наиболее существенных его недостатков – невысокую оперативность (законодательного) регулирования публичных финансов, значительное снижение маневренности финансовой политики, вынужденной реагировать на многочисленные обстоятельства чрезвычайного характера, которые, очевидно, невозможно заранее предусмотреть в бюджетных и иных финансовых законах.

Отмеченный недостаток может быть частично устранен, например, путем передачи парламентом своих нормотворческих полномочий в сфере публичных финансов органам исполнительной власти. Практика делегированного законодательства фактически означает урезание финансовых полномочий парламента, однако при этом де-юре она не противоречит требованию обязательного законодательного оформления финансовой нормы, поскольку сама передача правительству конкретных нормотворческих полномочий в сфере публичных финансов проводится через принятие соответствующего закона. В таком законе должен быть четко определен объем делегируемых полномочий и срок, на который они передаются.

Пример установления четких количественных рамок делегирования финансово-правовых полномочий содержится в американском законодательстве. Закон о торговле 1974 года наделяет Президента США широкими полномочиями по изменению ставок налогов, которыми облагаются ввозимые в США товары, в зависимости от состояния американской экономики. В случае существенного дефицита платежного баланса США, реальной угрозы обесценения доллара Президент США может устанавливать дополнительные пошлины на импортируемые товары в размере не

более 15 %. Если же наблюдается постоянное и значительное превышение актива внешнеторгового баланса и существует серьезная угроза резкого повышения курса доллара, президент может принять меры обратного характера и снизить таможенные пошлины до 5 %. Закон ограничивает не только размер налоговых ставок, устанавливаемых в порядке делегированного законодательства, но и срок, на который президент может ввести дополнительные пошлины в целях оперативного вмешательства в сферу финансово-правового регулирования (не более 150 дней).

Определение точного объема делегируемых полномочий позволяет организовать эффективный контроль за их реализацией со стороны законодательной власти, а при необходимости – и судебных органов.

Делегирование нормативных полномочий в финансовой сфере органам исполнительной власти не является универсальной практикой. В некоторых странах законодательство запрещает передачу ряда конкретных фискальных полномочий законодательного собрания исполнительной власти. В Конституции Греции установлено (п. 4 ст. 78): «Цели налога, фискальный коэффициент, освобождение от налога или снижение налога... не могут быть предметом законодательной делегации». Встречаются случаи полного запрета практики делегированного законодательства по вопросам налогообложения (конституционный закон Швеции «Форма правления», гл. VIII, § 7).

В Российской Федерации Президент РФ, наделенный в соответствии с Конституцией РФ правом принимать указы, регулирующие отдельные сферы общественных отношений при отсутствии соответствующего закона, не раз занимался нормотворчеством в области публичных финансов. Поскольку не существует федерального закона, наделяющего главу государства полномочиями по налогообложению, его указы по учреждению федеральных налогов [7] являются принятыми с превышением полномочий и, по нашему мнению, находятся в противоречии с Конституцией, обязавшей уплачивать законом установленные налоги. Во избежание в будущем подобных юридических коллизий российскому законодателю следовало бы хорошо изучить отлаженную на Западе практику делегирования нормотворческих полномочий в сфере публичных финансов.

3. Четкость и определенность решений, принимаемых в сфере публичных финансов.

Суть этого принципа взаимодействия общества и государства в сфере публичных финансов покажем на примере налогообложения. Конституционная норма, обязывающая уплачивать законом установленные налоги, предполагает, что налог будет считаться учрежденным, если законом будут определены все его основные элементы. Налоговый кодекс РФ перечисляет их (ст. 17): налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Неопределенность в

отношении хотя бы одного элемента налога означает только одно – обязанность уплачивать такой налог будет признана неустановленной [8] .

До принятия Налогового кодекса РФ многие налоговые законы представляли собой рамочные законы, устанавливавшие самые общие начала уплаты и взимания конкретного налога. «Подробности», касающиеся порядка исчисления и уплаты налога, содержались чаще всего в инструкциях Госналогслужбы РФ (позже – Министерство по налогам и сборам). Такая практика, унаследованная еще с «советских» времен, когда механизм налогообложения устанавливался не законом, а различными инструкциями, методическими указаниями и т. п., в значительной мере урезала полномочия представительного органа. Получалось так, что налоговая обязанность фактически устанавливалась инструкциями финансовых (налоговых) органов, которые могли «поправить», «развить», «дополнить» закон, допуская при этом его искажение или вовсе наполняя его новым содержанием. Если до «перестройки», в условиях планируемой экономики подобное положение дел в финансовом законодательстве не вызывало особых проблем, то с началом экономических реформ в конце 1980-х годов все острее становился вопрос о необходимости прекращения практики «подправления» налоговых законов министерскими инструкциями. Конституция РФ 1993 года закрепила такой порядок, в соответствии с которым налоговая обязанность считается установленной, когда все ее основные элементы утверждены органом законодательной власти и оформлены соответствующим законом.

В последнее время законотворческая практика по налоговым вопросам начала впадать в другую крайность. Многие вопросы, связанные с техникой налогообложения, которые могут быть урегулированы подзаконными актами, были включены в Налоговый кодекс РФ [9] , в результате чего кодекс стал излишне громоздким, многословным во второстепенных деталях. Складывается впечатление, что законодатель таким образом попытался предусмотреть в Кодексе все возможные ситуации, которые могут встретиться в налоговой практике. Очевидно, что задача «урегулировать все и наперед» выглядит нереальной. Для того чтобы сделать Налоговый кодекс действительно основным источником налогового права, вовсе не обязательно включать в его текст все ранее существовавшие инструкции и иные подзаконные акты. Стремительно развивающаяся налоговая практика неизбежно приведет к появлению множества спорных вопросов, ответы на которые будут отсутствовать в Налоговом кодексе. В связи с этим наиболее важным представляется вопрос о том, как должны оперативно устраняться возникающие пробелы налогового законодательства. Восстановление прежней практики издания инструктивных писем, приказов Министерства финансов и налогового ведомства породит многочисленные юридические коллизии в налоговой практике. Думается, что одним из путей решения данной проблемы может стать замена финансовых органов органами правосудия при выработке толкования налоговой нормы. В тех случаях, когда на практике возникают ситуации, не предусмотренные действующим

налоговым законодательством, необходимо попытаться развить норму через принятие соответствующих поправок к Налоговому кодексу, а если это не удастся сделать оперативно, то перенести рассмотрение вопроса в зал судебного заседания [10]. Такой порядок восполнения пробелов в налоговом регулировании будет в большей степени соответствовать конституционным принципам защиты частной собственности, чем реанимация практики ведомственного нормотворчества по налоговым вопросам.

4. Стабильность принятых решений по вопросам публичных финансов. Одна из существенных особенностей правового регулирования публичных финансов заключается в зависимости практически всех основных источников финансового права от закона о бюджете на текущий год, что приводит к регулярному пересмотру налоговых и иных финансовых законов. Этот принцип позволяет финансовому законодательству лучше реагировать на изменения финансовой политики, основные направления которой закрепляются в ежегодно принимаемом законе о бюджете. Именно поэтому во многих странах внесение изменений в налоговые законы и иные акты финансового законодательства синхронизировано по времени с принятием бюджета на текущий год. Такой подход предоставляет уникальную возможность оценить все планируемые в текущем году изменения в финансовом законодательстве с точки зрения сбалансированности публичных доходов и расходов. Так, по французскому праву, однажды учрежденный налог должен ежегодно подтверждаться текущим финансовым законом (бюджетом). Аналогичная норма содержится и в законах других государств (Дания, Люксембург и т. д.). В Норвегии в дополнение к этому предусматривается обязательная процедура подтверждения или пересмотра налогового законодательства по истечении срока полномочий парламента.

Периодические изменения, вносимые в финансовое законодательство, носят, как правило, текущий, конъюнктурный характер и не затрагивают основ публичных финансов. В отношении базовых, основополагающих принципов публичных финансов должен применяться совершенно иной подход, а именно – обеспечение стабильности организации публичных финансов.

Требование стабильности организации публичных финансов приобретает в последнее время особое практическое звучание. Связано это в первую очередь с усилением тенденций интернационализации хозяйственной жизни и перехода к долгосрочному инвестированию важнейших народно-хозяйственных проектов. В последнее время государство в странах с рыночной экономикой в значительной мере дистанцировалось от хозяйственной (предпринимательской) деятельности, а потому для фиксирования своих многочисленных программ, предусмотренных в бюджете на текущий год, оно нуждается в новых инвестиционных ресурсах, объем которых постоянно увеличивается. И как следствие – растет заинтересованность государства в притоке как внешних, так и внутренних инвестиций. Добиться же

этого можно только при наличии благоприятного инвестиционного климата, одним из существенных его компонентов как раз и является стабильное финансовое законодательство.

Инвестор, вкладывающий значительные средства в развитие экономики, вправе рассчитывать на сохранение основных параметров налогового, валютного, таможенного регулирования на срок действия инвестиционного проекта. В противном случае он может столкнуться с ситуациями, когда кардинальное изменение налогового и таможенного регулирования может свести на нет планируемую прибыль, валютные реформы могут лишить иностранного инвестора возможности полностью или частично репатриировать заработанную прибыль и т. д.

Для поддержания стабильного инвестиционного климата финансовое законодательство может:

- 1) предусмотреть для инвестора право применять к отношениям, возникающим при исполнении инвестиционного проекта, нормы прежнего, более выгодного для инвестора финансового (налогового, валютного) законодательства, действовавшего на момент заключения инвестиционного проекта;
- 2) установить так называемый льготный период, на который отсрочивается введение в действие новой финансовой нормы, ухудшающей положение инвестора, для того чтобы последний мог пересмотреть и переориентировать свои инвестиционные планы с наименьшими для себя потерями.

В первом случае в практике финансово-правового регулирования может быть использовано *правило перехода*. Оно сформировалось в американском налоговом праве и применяется в связи с осуществлением долгосрочных инвестиционных проектов, представляющих особый интерес для национальной экономики. Суть правила перехода сводится к следующему. Если после начала реализации инвестиционной программы происходят изменения в налоговом законодательстве, утяжеляющие налоговое бремя инвестора, инвестиционные объекты могут быть выведены из-под налогообложения по новым правилам; применительно к ним сохраняют свое действие прежние налоговые нормы.

Заметим, что правило перехода усвоено и российским законодательством. В Федеральный закон от 9 июля 1999 года № 160 – ФЗ «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации» [11] включена специальная статья о гарантиях от неблагоприятного изменения для иностранного инвестора законодательства Российской Федерации. Речь идет о статье 9, в соответствии с которой «в случае, если вступают в силу новые федеральные законы и иные нормативные правовые акты Российской Федерации, изменяющие размеры ввозных таможенных пошлин <...> федеральных налогов (за исключением акцизов, налога на

добавленную стоимость на товары, производимые на территории Российской Федерации) и взносов в государственные внебюджетные фонды (за исключением взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации), либо вносятся в действующие федеральные законы и иные нормативные правовые акты Российской Федерации изменения и дополнения, которые приводят к увеличению совокупной налоговой нагрузки на деятельность иностранного инвестора и коммерческой организации с иностранными инвестициями по реализации приоритетных инвестиционных проектов либо устанавливают режим запретов и ограничений в отношении иностранных инвестиций в Российской Федерации по сравнению с совокупной налоговой нагрузкой и режимом, действовавшими в соответствии с федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации на день начала финансирования приоритетного инвестиционного проекта за счет иностранных инвестиций, то такие новые федеральные законы и иные нормативные правовые акты Российской Федерации, а также изменения и дополнения, вносимые в действующие федеральные законы и иные нормативные правовые акты Российской Федерации, не применяются в течение сроков окупаемости инвестиционного проекта (но не более 7 лет со дня начала финансирования указанного проекта за счет иностранных инвестиций) в отношении иностранного инвестора и коммерческой организации с иностранными инвестициями, осуществляющих приоритетные инвестиционные проекты за счет иностранных инвестиций, при условии, что товары, ввозимые на таможенную территорию Российской Федерации иностранным инвестором и коммерческой организацией с иностранными инвестициями, используются целевым назначением для реализации приоритетных инвестиционных проектов.

Во втором случае может быть использован упоминавшийся льготный период. Так, в соответствии с пунктом 1 постановления Правительства РФ от 22 октября 1997 года № 1347 «Вопросы таможенно-тарифной политики» [12] установлено, что решения Правительства РФ об изменениях ставок таможенных пошлин вступают в силу не ранее, чем через 180 дней после их официального опубликования, за исключением случаев, когда такие изменения ведут к понижению ставок. Значение этой правовой нормы для стабилизации финансового законодательства трудно переоценить. Она означает существенное самоограничение властных полномочий Правительства РФ в финансово-правовом регулировании, заключающееся в полугодовой отсрочке вступления в силу норм, устанавливающих новые, повышенные налоговые ставки. Однако в последнее время стала проявляться тревожная тенденция фактического отказа государства от взятых на себя обязательств. Так, например, в соответствии с постановлением Правительства РФ от 8 апреля 2000 года № 310 «О частичном изменении Таможенного тарифа Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 22 февраля 2000 года № 148» [13] новые повышенные ставки таможенной пошлины вступают в силу через 30 дней со дня официального

опубликования, а не через 180 дней, как это предусмотрено постановлением Правительства РФ от 22 октября 1997 года № 1347.

Как Правительство РФ решило возникшую в этой связи юридическую коллизию? Оно не пошло на отмену «неудобного» постановления № 1347. Этим оно фактически ликвидировало бы нормативно-правовую базу, создавшую благоприятный инвестиционный климат, и отпугнуло бы иностранных инвесторов. Правительство РФ действовало иначе: оно в одностороннем порядке отказалось от взятых на себя обязательств и констатировало, что действие пункта 1 постановления от 22 октября 1997 года № 1347 не распространяется на отношения, регулируемые постановлением от 8 апреля 2000 года № 310, что, по существу, означает грубейшее искажение принципа нормативности и общеобязательности источников права. Такие случаи, к сожалению, не единичны и создают опасные прецеденты «избирательности» финансово-правового регулирования.

5. Реалистичность и объективность решений, принимаемых в сфере публичных финансов. Актуальность этого принципа взаимодействия общества и государства в сфере публичных финансов значительно возросла в России в последнее время. Связано это в первую очередь с участвовавшими случаями использования государственной властью своих финансовых полномочий в популистских целях. Аксиомой для публичных финансов является следующее правило: любая льгота, предоставленная той или иной социальной макрогруппе, любая помощь, оказанная тому или иному региону, должны быть количественно оценены и отнесены на счет публичных расходов. Так, например, по бюджетному праву США все льготы, предусмотренные действующим законодательством, в обязательном порядке просчитываются и отражаются отдельной строкой в расходной части федерального бюджета. Это позволяет государству освободиться от так называемых необеспеченных льгот, которые сохраняют де-юре статус обязательного к исполнению предписания, но в действительности не реализуются из-за отсутствия соответствующего финансирования.

Большое количество подобных недействующих норм-льгот в российском законодательстве приводит к значительному снижению эффективности правового регулирования и, самое главное, к подрыву авторитета закона и законодательной власти. В России уже никого не удивит такой ситуацией, когда в одном субъекте Российской Федерации пенсионеры пользуются правом бесплатного проезда на общественном транспорте, а в соседнем регионе пенсионеры такой льготы не имеют из-за отсутствия финансирования (при том, что данная льгота учреждена федеральным законодательством). В одной области сотрудники правоохранительных органов пользуются льготами по оплате коммунальных платежей, а в другой – нет. Очевидно, что подобная ситуация ни при каких условиях не может быть признана нормальной. Более того, она попирает принцип законности и ведет к дроблению единого правового пространства России. Выход

из сложившейся ситуации видится в проведении полной инвентаризации уже существующих льгот и введении новых льгот в строгой увязке с бюджетным законом. Российское законодательство уже сделало первые шаги в этом направлении: в федеральных законах о бюджете на текущий год появились нормы, в соответствии с которыми устанавливался порядок исполнения законодательства о предоставлении различного рода льгот по факту выделения средств, необходимых для их финансирования в текущем году.

6. Транспарентность публичных финансов и установление эффективного финансового контроля. Объектом приложения финансового контроля являются прежде всего денежные отношения, возникающие при формировании и использовании финансовых ресурсов в материальном производстве и непромышленной сфере, во всех звеньях финансовой системы. Диапазон действия финансового контроля включает в себя также проверку целого комплекса хозяйственных отношений. В ряде случаев финансовый контроль бывает сложно отделить от контроля хозяйственного, поскольку в большинстве финансовых операций находят свое отражение отдельные элементы хозяйственной деятельности. Контроль за формированием таких финансовых показателей, как себестоимость, прибыль, фондоотдача и др., предполагает анализ разных аспектов производственной, снабженческой и сбытовой деятельности предприятий.

Несмотря на то, что государственный финансовый контроль непосредственно охватывает только общественную часть совокупного продукта, он в определенной степени (через проверку составления налоговых деклараций, предоставления частным предпринимателям субсидий и кредитов, выполнения ими государственных заказов и др.) касается и частнопредпринимательской деятельности.

Сущность финансового контроля находит свое отражение в его задачах. Одной из них является контроль за состоянием финансовых ресурсов, предполагающий проверку своевременности и полноты исполнения обязательств перед государственным бюджетом, операций по использованию централизованных и децентрализованных денежных фондов.

В этом случае финансовый контроль призван обеспечить соблюдение действующего законодательства в области налогообложения, валютных операций, регулирования внешнеэкономической деятельности и др. Действенность контроля тесно связана с ответственностью за нарушение финансовой дисциплины, предусматривающей административные и материальные меры воздействия.

Финансовый контроль не следует сводить только к способу обеспечения законности в финансовой сфере. Он предполагает наличие обратных связей, выражающихся в активном воздействии контроля на более рациональное использование финансовых ресурсов, в устранении препятствий оптимальному функционированию всех звеньев финансовой системы. Этим целям служит

укрепление режима экономного использования денежных средств и материальных ценностей на предприятиях, в учреждениях и организациях, а также совершенствование системы бухгалтерского учета и отчетности.

Финансовый контроль выступает формой реализации контрольной функции финансов, т. е. присущего финансам свойства служить средством контроля за производством, распределением и использованием совокупного общественного продукта и национального дохода. Иными словами, контрольная функция финансов является объективной основой финансового контроля, содействующей сбалансированности между потребностью в финансах и наличием финансовых ресурсов. При этом необходимым условием функционирования финансового контроля является четкая правовая регламентация всех аспектов контрольной деятельности: определения ее границ, методов и форм осуществления, установления правового статуса контрольных органов, объема их прав и обязанностей.

7. Пределы и ограничения использования инструментов демократии в финансовом праве. С момента зарождения конституционного режима был установлен принцип демократического регулирования публичных финансов. В соответствии со статьей 14 Декларации прав человека и гражданина 1789 года публичные доходы и расходы должны определяться либо всем народом, либо избранными его представителями: «Все граждане имеют право непосредственно или через своих представителей устанавливать необходимость налогового обложения, свободно соглашаться на это, определять назначение налогов, количество и сумму, их использование, принципы обложения и сроки».

Однако принцип равного использования инструментов прямой и представительной демократии в сфере публичных финансов, провозглашенный в Декларации 1789 года, так и остался невостребованным практикой финансово-правового регулирования. Финансовое право пошло по пути использования механизмов демократии представительной. Финансовый закон принимается парламентом, представляющим интересы всей нации. Что же касается инструментов непосредственной демократии, то отношение к ним финансового права зависит от того, о каких финансах идет речь – государственных или местных.

Применительно к государственным финансам, как правило, действует запрет на использование арсенала инструментов непосредственной (прямой) демократии. Запрет этот объясняется тем, что гражданин, каким бы компетентным он ни был, не может в деталях уяснить сложный механизм публичных финансов на государственном уровне, а принципы единства бюджетной кассы и запрета на специализацию налога (в соответствии с которым налоги не должны предназначаться для конкретных государственных расходов) не позволяют ему со знанием дела оценить общественную полезность введения того или иного налога.

Вследствие этого при постановке вопроса о бюджете, налогообложении и т. д. на референдуме, общих собраниях (сходах) граждан необходимое решение может быть не принято, а это лишит государственную власть финансовых ресурсов и приведет к ее параличу [14] .

Конституции многих демократических государств, регламентируя порядок проведения референдума, исключают вопросы, касающиеся налогов и иных финансовых инструментов, из числа, которые могут быть поставлены на всенародное голосование (п. 6, § 42 Конституции Дании, ст. 75 Конституции Италии и др.). В соответствии с пунктами 3 и 4 статьи 3 Федерального конституционного закона от 10 октября 1995 года № 2-ФКЗ «О референдуме Российской Федерации» [15] на референдум не могут выноситься вопросы принятия и изменения федерального бюджета, исполнения и изменения внутренних финансовых обязательств государства, введения, изменения и отмены федеральных налогов и сборов, а также освобождения от их уплаты.

Отметим, что из этого правила есть ряд исключений. Они связаны с исторически сложившейся практикой проведения референдумов в «малых» странах Европы. Так, например, законодательство Лихтенштейна предполагает обязательное проведение референдума в случае, если парламент (ландтаг) отклонил финансовый законопроект, внесенный в порядке народной инициативы. В Исландии проведение референдума предусмотрено тогда, когда принятый парламентом финансовый законопроект не подписывает президент.

На уровне местного самоуправления граждане не отчуждаются от непосредственного решения финансовых вопросов, хотя этот способ не является основным. В соответствии с пунктом 3 статьи 8 Федерального закона от 25 сентября 1997 года № 126-ФЗ «О финансовых основах местного самоуправления в Российской Федерации» [16] население муниципального образования может непосредственно принимать решения о разовых добровольных сборах средств согласно уставу муниципального образования. Собранные в соответствии с указанными решениями средства самообложения используются исключительно по целевому назначению, о чем органы местного самоуправления обязаны информировать население.

Право граждан непосредственно путем местного референдума, на общих собраниях (сходах) предусматривать разовое добровольное внесение средств для финансирования решения вопросов местного значения закреплено также в пункте 2 статьи 39 Федерального закона от 28 августа 1995 года № 154-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» [17] .

В отдельных субъектах Российской Федерации региональное законодательство определяет институты прямой (непосредственной) демократии в качестве *единственного* способа регулирования отношений в сфере местных финансов. Так,

в соответствии со статьей 11 закона Республики Дагестан от 9 октября 1996 года № 16 «О собраниях (сходах) граждан в Республике Дагестан» [18] в *исключительном* ведении схода граждан находятся вопросы утверждения местного бюджета и отчета о его исполнении, установления местных налогов и сборов. Аналогичная норма содержится в Положении о собрании (сходе), конференции граждан в Республике Бурятия, утвержденном постановлением Народного Хурала от 20 июня 1996 года № 347-I [19]. В статье 5 этого нормативного акта к *исключительному* ведению собрания (схода), конференции граждан отнесены вопросы утверждения проекта сметы расходов и отчета о ее исполнении, а также установления самообложения.

Взаимодействие общества и государства в сфере публичных финансов отмечается целым рядом особенностей, обусловленных спецификой самих публичных финансов, их определяющим значением для нормального функционирования государства и обеспечения общественных интересов. Рассмотрение этого вопроса приводит к выводу о необходимости выделения в российской законотворческой практике особого вида нормативного правового акта – финансового закона, который имел бы строго определенный предмет регулирования (вопросы публичных финансов: бюджет, налоги, валютное регулирование, финансовый контроль, эмиссионное право и др.) и принимался бы в соответствии с особой процедурой.

Зарубежное законодательство знает подобный институт (financial bill, loi des finances). Требования эффективности финансового регулирования, оперативности бюджетного процесса и некоторые другие соображения, связанные со спецификой финансовых нормативных актов, обуславливают необходимость особой процедуры принятия этой категории законов. В связи с этим возникает потребность в четком юридическом определении финансового закона, позволяющем точно идентифицировать законопроекты, которые должны быть рассмотрены парламентом по особой, «финансовой» процедуре. Определение финансового закона, данное в британском Акте о парламенте 1911 года, является одним из наиболее удачных и потому заимствовано многими другими конституциями и национальными налоговыми законами. Приведем его полностью (ст. 1, п. 2): «Финансовым законом называется всякий закон, который, по мнению спикера Палаты общин, содержит только постановления, касающиеся всех или какого-либо из следующих предметов, а именно: установления, отмены, сбавки, изменения или регулирования обложения; назначения платежей из консолидированного фонда или сумм, отпущенных Парламентом на оплату публичного долга или на какую-либо другую финансовую цель; изменения или отмены подобных назначений; открытия кредитов, образования запасного фонда; предназначения, получения, хранения, выдачи или проверки счетов, относящихся к публичным финансам; заключения, гарантии, погашения займа; второстепенных вопросов, связанных с вышеперечисленными или с одним из них».

Отметим, что британская модель определения финансового закона не распространяется на акты, регулирующие аналогичные институты местных финансов.

Как правило, юридическим основанием, приводящим в действие специальную процедуру вотирования финансового закона, является свидетельство, выдаваемое спикером нижней палаты (председателем парламента в однопалатном законодательном собрании) и удостоверяющее финансовый характер закона. По британскому законодательству, при уяснении финансового характера закона спикер Палаты общин, по возможности, советуется с двумя членами Палаты, которых комитет по избраниям указывает в начале каждой сессии в списке председателей комитетов (Палаты). Акт о парламенте 1911 года устанавливает, что такое свидетельство спикера Палаты общин «окончательно во всех отношениях и не может быть оспариваемо ни перед каким судом» (ст. 3). Однако некоторые национальные законодательства допускают возможность оспаривания финансового характера законопроекта. Так, в Ирландии верхняя палата парламента (Сенат) может опротестовать придание законопроекту финансового «статуса». Сенат может просить президента передать законопроект на рассмотрение так называемого Комитета привилегий, назначаемого главой государства из равного числа членов от обеих палат. Председательствует в таком комитете один из судей Верховного суда.

Особый порядок принятия финансового закона должен отвечать двум на первый взгляд взаимоисключающим требованиям. С одной стороны, финансовый закон должен быть подвергнут самому тщательному рассмотрению в парламенте, поскольку устанавливает односторонние обязанности частного собственника в пользу государства (местного самоуправления), предусматривает меры внеэкономического воздействия на предпринимательский сектор. Это достигается путем оперативного рассмотрения законопроекта в специализированных парламентских комитетах и комиссиях с привлечением широкого круга финансовых экспертов, учетом мнений различных законосовещательных органов.

С другой стороны, финансовый закон должен приниматься в максимально сжатые сроки, поскольку задержка с его принятием грозит блокировать деятельность всего государственного аппарата. Зарубежное законодательство выработало много различных способов обеспечения быстрого прохождения финансового законопроекта в парламенте: серьезные ограничения права законодательной инициативы применительно к финансовым законопроектам, внеочередное рассмотрение таких законопроектов, ограничение продолжительности дебатов по финансовым законопроектам и т. д. Особого упоминания заслуживает норма конституции Франции, в соответствии с которой парламенту на обсуждение финансового законопроекта отводится 70 дней, если за этот срок он не был принят, то его предписания вступают в силу посредством издания президентского ордонанса.

Выделение в общей массе законопроектов особой категории финансовых законов позволяет успешно бороться с практикой так называемых финансовых наездников. Очень часто отдельные финансово-правовые нормы пытаются включить в текст «непрофильных» законов в надежде избежать строгого тестирования и экспертизы проекта в специализированных (бюджетных, налоговых) парламентских комитетах и комиссиях, увязки вопроса о принятии такой нормы с финансовыми возможностями, предусмотренными в бюджете на текущий год, и т. д.

Включение финансовых норм в «непрофильные» законы (об образовании, инвалидах, охране окружающей среды и т. д.) приводит к возникновению ситуаций, когда норма, содержащаяся в перечисленных законах, расходится с соответствующими положениями законов финансовых. В первую очередь это касается налоговых льгот. Очень часто они закрепляются в неналоговых законах и при этом в налоговое законодательство не вносятся необходимые изменения и дополнения, в результате чего возникающие расхождения между «общим» и «специальным» законом становятся предметом сложных судебных разбирательств.

Одним из вариантов разрешения подобных коллизий является требование, обращенное к судам, при рассмотрении финансовых споров использовать только те нормы, которые содержатся в финансовых законах.

То особое значение, которое публичные финансы имеют для обеспечения нормального функционирования государственных и общественных институтов, предполагает необходимость регулирования данного вопроса на конституционном уровне.

Конституции зарубежных стран «нового поколения» содержат, как правило, специальный раздел, посвященный публичным финансам. В российской Конституции нормы, так или иначе связанные с финансово-правовой проблематикой, оказались рассредоточенными по разным разделам Основного закона: одни из них были включены в Конституцию в связи с закреплением правового статуса личности, другие – в связи с установлением компетенции высших органов государственной власти. Подобная практика типична для «старых» конституций первой волны (например, для Конституции США), которые основной акцент традиционно делали на вопросах формы правления и прав человека и гражданина.

Современное понимание основ общественного устройства и взаимоотношений государства и общества должно исходить из того, что вопросы публичных финансов имеют, несомненно, конституционное значение. Общество и государство должны внести предельную ясность в вопрос формирования финансовой базы, предназначенной для выполнения важнейших государственных и общественных

задач, придать этой договоренности максимально возможную стабильность. В этой связи особую актуальность приобретают две задачи:

1) задача на перспективу – предусмотреть в планах конституционной реформы в России включение в текст Основного закона специального раздела о публичных финансах;

2) задача текущего дня – компенсировать отсутствие в Конституции РФ концептуального подхода к публичным финансам принятием федерального конституционного закона «О публичных финансах», в котором были бы систематизированы основные принципы бюджетного, налогового регулирования, государственного кредита и финансового контроля.

* В работе использованы материалы, подготовленные автором в рамках проекта «Укрепление конституционной демократии в России», осуществленного Союзом юристов за безопасность в мире (США) и Институтом права и публичной политики (Россия) при поддержке Carnegie Corporation of New York (USA).

[1] Примечательно, что даже в военной сфере, где очень многое зависит от полководческого таланта, храбрости солдат или просто случая, одним из решающих факторов успеха неизменно признавались финансовые ресурсы. С давних времен существует неписаное правило: войну выигрывает тот, у кого оказывается больше денег.

[2] В России в советский период истории государственное (конституционное) право с подобными проблемами не сталкивалось, поскольку существовавшая в то время экономическая система основывалась на привилегированном положении государственной («общенародной») собственности и ставила в зависимость от нее положение все иные формы собственности. Экономика тоталитарного общества отрицает ценность частной собственности и провозглашает курс на ее ликвидацию в перспективе.

[3] *Годме П.М.* Финансовое право. М.: Прогресс, 1978. С. 42.

[4] Заметим, что даже И.В. Сталин в критический период Великой Отечественной войны своим решением восстановил на время практику взимания мусульманских налогов в некоторых среднеазиатских республиках.

[5] У многих еще в памяти выступление одного из бывших руководителей Министерства финансов РФ, который, представляя проект реформирования законодательства о подоходном налогообложении, ограничился предельно кратким объяснением: «Делиться надо!» Очевидно, что такое пренебрежительное отношение к так называемой налоговой идеологии не только не способствует росту публичных доходов, но, напротив, обостряет проблему собираемости налогов.

[6] Данное обстоятельство имеет особое значение для финансового права, поскольку многие расходы, которые производит современное государство, носят непроизводительный характер и являются с экономической точки зрения неэффективными.

[7] Например Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 года № 2270 «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней» (действовал с 1 января 1994 года по 15 ноября 1997 года) вводились следующие федеральные налоги: а) специальный налог с предприятий, учреждений и организаций для финансовой поддержки важнейших отраслей народного хозяйства Российской Федерации и обеспечения устойчивой работы предприятий этих отраслей; б) транспортный налог с предприятий, учреждений и организаций (кроме бюджетных). См.: *Собрание актов Президента и Правительства Российской Федерации*. 1993. № 52. Ст. 5076.

[8] Неопределенность в расчете на последующую конкретизацию допускается только в отношении факультативных (необязательных) элементов налога, к числу которых относятся налоговые льготы. Такие нормы могут не иметь прямого действия и зависеть от принятия тех или иных подзаконных актов. Отсутствие последних влечет за собой невозможность применения льготного налогообложения.

[9] Например отдельные статьи Налогового кодекса РФ посвящаются различным видам бухгалтерских и товаросопроводительных документов, особенностям проведения некоторых учетных операций и т. д. Так, статья 169, состоящая из 8 пунктов, посвящена счету-фактуре и основным реквизитам этого документа.

[10] Повысить роль судебного толкования в практике налогового регулирования можно только через проведение организационных преобразований в судебно-арбитражной системе. Заслуживает поддержки предложение руководства Высшего арбитражного суда РФ о создании в арбитражных судах специализированных составов по налоговым спорам. Еще более заманчивой представляется идея о создании специализированных налоговых судов, уже давно и эффективно функционирующих в ряде стран (ФРГ, США и др.).

[11] См.: *Собрание законодательства Российской Федерации*. 1999. № 28. Ст. 3493.

[12] См.: *Собрание законодательства Российской Федерации*. 1997. № 43. Ст. 4998.

[13] См.: *Собрание законодательства Российской Федерации*. 2000. № 116. Ст. 1706.

[14] Как известно, референдум, в ходе которого избиратель осуществляет свое волеизъявление, говоря «да» или «нет» предполагаемому законопроекту, является менее «гибким» демократическим инструментом, нежели принятие закона через его обсуждение парламентом. В последнем случае возможны поиск и достижение общественно-политического компромисса и, следовательно, больше вероятность принятия конструктивного решения по финансовым вопросам.

[15] См.: *Собрание законодательства Российской Федерации*. 1995. № 42. Ст. 3921.

[16] См.: *Собрание законодательства Российской Федерации*. 1997. № 39. Ст. 4464.

[17] См.: *Собрание законодательства Российской Федерации*. 1995. № 35. С. 3506.

[18] См.: *Дагестанская правда*, № 206, 15.10.1996.

[19] См.: *Ведомости Народного Хурала Республики Бурятия*. 1996. № 14.