

*Козырин Александр Николаевич, профессор, доктор юридических наук,  
заведующий кафедрой финансового права  
Государственного университета – Высшей школы экономики  
при Правительстве России*

## **Принципы законотворческих налоговых процедур: анализ законодательства Российской Федерации**

С учетом существующих между правовыми процедурами качественных различий, обусловленных характером правоотношений, на реализацию которых они направлены, выделяют три основные разновидности процедур – правотворческие, материальные и процессуальные.

Ценность правотворческих процедур состоит в их нацеленности на создание единой, согласованной системы норм права, регулирующей социальные отношения. Выделение таких процедур в особую группу обусловлено свойствами юридической деятельности по созданию правовой нормы. С одной стороны, правотворческая деятельность содержит в себе все основные компоненты правового регулирования: нормы права, правоотношения, акты реализации права, юридическую ответственность. С другой стороны, поскольку правотворчество осуществляется до начала непосредственного воздействия права на общественные отношения, оно не может быть включено в систему правового регулирования.

Все вышесказанное в полной мере может быть отнесено и к процедурам принятия актов законодательства о налогах и сборах.

В соответствии со структурой нормативно-правового регулирования налоговых отношений выделяют две основные разновидности правотворческих процедур в сфере налогообложения - процедуры принятия актов законодательства о налогах и сборах и процедуры принятия подзаконных актов в сфере налогообложения.

Значение процедур принятия актов законодательства о налогах и сборах определяется тем местом, которое законодательные акты занимают в системе источников налогового права.

Норма, закрепленная в ст. 57 Конституции РФ, в соответствии с которой "каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы", предопределяет то особое место, которое законы о налогах и сборах занимают в системе источников налогового права.

Толкование этой нормы, которое сформировалось на основе ряда решений Конституционного Суда РФ (например, Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П "По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции"), исходит из того, что конституционная обязанность платить налоги имеет публично-правовой, а не частноправовой характер. Налоговые правоотношения основаны на властном подчинении и предполагают субординацию сторон, одной из которых – налоговому органу

– принадлежит властное полномочие, а другой – налогоплательщику – обязанность повиновения. Требование налогового органа и соответствующая обязанность налогоплательщика следуют не из договора, а из закона. Именно с публично-правовым характером налога и государственной казны и с фискальным суверенитетом государства, по мнению Конституционного Суда РФ, связана в первую очередь законодательная форма учреждения налога. Учреждение налога в форме законодательного акта является основной правовой гарантией обязательности уплаты налога, принудительности его изъятия. "Законодательная оболочка" налоговой нормы позволяет распространить обязанность платить налоги на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования.

При этом, благодаря той же законодательной форме учреждения налога, его взыскание не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества, поскольку в этом случае оно будет представлять собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности. В соответствии с ч. 3 ст. 55 Конституции РФ права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом "только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства". В упомянутом Постановлении Конституционного Суда РФ отмечается, что в обязанности налогоплательщиков (в том числе граждан, занятых предпринимательской деятельностью с образованием юридического лица) по уплате налогов воплощен публичный интерес всех членов общества. Поэтому государство вправе и обязано принимать меры по регулированию налоговых правоотношений в целях защиты прав и законных интересов не только налогоплательщиков, но и других членов общества.

Обязательное законодательное оформление учреждения налога важно не только для легализации факта отчуждения частной собственности в пользу государства. Оно позволяет успешно решать и другие задачи – способствует более эффективному регулированию и контролю за лоббистской деятельностью в сфере налогового нормотворчества, делает налогообложение менее конъюнктурным инструментом экономической политики, а следовательно, существенно снижает возможность его использования в "тактических целях" различных государственных и политических структур.

Толкование содержащегося в Конституции РФ понятия "законно установленный налог" постоянно развивается и совершенствуется в решениях Конституционного Суда РФ. Оно относится не только к форме, процедуре принятия и содержанию акта законодательства о налогах и сборах, но и к порядку вступления его в силу (Постановление Конституционного Суда РФ от 30 января 2001 г. N 2-П).

Законодательное регулирование вопросов налогообложения может быть осуществлено через проведение референдума или принятие

законодательного акта законодательным (представительным) органом государственной власти.

Очевидно, что основной формой законодательного регулирования налоговых отношений в Российской Федерации является принятие законов (муниципальных нормативных актов) о налогах и сборах законодательными (представительными) органами всех уровней – Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования.

Для обозначения законодательных актов, являющихся источниками налогового права, применяют понятие "законодательство о налогах и сборах", включающее три уровня: федеральный - законодательство о налогах и сборах Российской Федерации, региональный - законодательство о налогах субъектов Российской Федерации и местный - нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах, принимаемые представительными органами муниципальных образований.

Через закрепление в ст. 2 НК РФ круга отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не только четко обозначен предмет соответствующей отрасли законодательства, но и устанавливается сфера общественных отношений, которые не могут регулироваться нормами актов иных отраслей законодательства (гражданского, бюджетного, таможенного и др.).

Законодательство Российской Федерации постепенно приближается к существующей в ряде зарубежных стран концепции налогового закона. Уже четко обозначился подход российского законодателя к тому, что нормы, регулирующие налоговые отношения, могут содержаться только в актах законодательства о налогах и сборах. Тем самым законодатель покончил с господствовавшей на протяжении 1990-х гг. практикой включения налоговых норм в тексты "непрофильных" (иными словами – не налоговых) законов. Прием, получивший в теории финансового права название "налоговые наездники", когда налоговые нормы "пристегивались" к законодательным актам, не связанным непосредственно с регулированием налоговых отношений, использовался на практике чаще всего в популистских целях (нормы, устанавливающие налоговые льготы, включались в различные социальные законы - о молодежи, об образовании, о ветеранах и т.п.) либо для лоббирования интересов крупного бизнеса. В результате за налоговым законом, в котором устанавливались все основные элементы налогообложения, тянулся "шлейф" из многочисленных "непрофильных" законов, в которых обычно содержались нормы, устанавливающие льготный порядок налогообложения.

Акты законодательства о налогах и сборах принимаются по особой процедуре, отличной от процедуры принятия других федеральных законов. Особенность этой процедуры обусловлена тем, что, с одной стороны, налоговые законы – весьма динамичный компонент законодательства Российской Федерации, они должны оперативно проходить через парламент, а с другой стороны, их принятие требует самой тщательной экспертизы, поскольку неточности и ошибки при их принятии могут вызвать серьезные

расстройства публичных финансов и денежно-кредитной системы государства, а также заблокировать реализацию многих законодательных актов, в том числе социальной направленности, из-за отсутствия финансовых ресурсов, которые обеспечивали бы реализацию содержащихся в них норм.

Применительно к актам законодательства о налогах и сборах сама структура законотворческого процесса не имеет каких-либо существенных отличий. Специфика проявляется, как правило, в содержании отдельных стадий законотворческого процесса, в корректировке обычных законотворческих процедур с учетом требований, предъявляемых к нормотворческому процессу, особенностей регулируемых законом налоговых отношений.

Процедуры принятия актов законодательства о налогах и сборах должны отвечать общим принципам законотворчества, которые могут приобретать специфические черты, присущие деятельности законодателя по принятию именно налоговых норм.

В основании общих начал (принципов) законотворчества лежит **принцип демократизма**. Наиболее ярким проявлением этого принципа является принятие законодательного акта на референдуме.

Применительно к различным актам законодательства о налогах и сборах вопрос о возможности принятия их на референдуме решается по-разному.

В отношении федерального уровня налогообложения возможность регулирования каких бы то ни было отношений на референдуме полностью исключается. В соответствии с ч. 5 ст. 6 Федерального конституционного закона от 28 июня 2004 года N 5-ФКЗ "О референдуме Российской Федерации" вопросы о введении, изменении и отмене федеральных налогов и сборов, а также об освобождении от их уплаты не могут выноситься на референдум. Следовательно, эти вопросы могут быть урегулированы только через принятие федеральных законов законодательным органом власти.

При этом под действие данной запретительной нормы подпадают не все отношения, составляющие предмет законодательства о налогах и сборах. Так, вопросы регулирования отношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, которые в соответствии со ст. 2 Налогового кодекса РФ относятся к предмету законодательства о налогах и сборах, теоретически могут быть вынесены на референдум.

С региональными и местными налогами дело обстоит иначе. Законодательство устанавливает, что на референдум субъекта Российской Федерации (региональный референдум) могут выноситься только вопросы, находящиеся в ведении субъекта Российской Федерации или в совместном ведении Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, если указанные вопросы не урегулированы Конституцией РФ и федеральным законом (ст. 12 Федерального закона от 12 июня 2002 года N 67-ФЗ "Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме

граждан Российской Федерации"). Вопросы установления общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации, отнесенные в ст. 72 Конституции РФ к совместной компетенции Российской Федерации и ее субъектов, урегулированы в Налоговом кодексе РФ и, следовательно, не могут быть вынесены на региональный референдум.

К ведению региона относятся вопросы, находящиеся вне пределов ведения Российской Федерации и полномочий Российской Федерации по предметам совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов (ст. 73 Конституции РФ). Применительно к налоговой сфере полномочия регионального законодателя были конкретизированы в Налоговом кодексе РФ. К ним отнесено определение в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, отдельных элементов налогообложения на уровне субъекта Федерации (налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов), а также установление налоговых льгот по региональным налогам, оснований и порядка их применения (п. 3 ст. 12 НК РФ).

На местные референдумы могут выноситься только вопросы местного значения, к которым среди прочего отнесены вопросы установления, изменения и отмены местных налогов и сборов (ст. ст. 14, 15, 16 Федерального закона от 6 октября 2003 г. N 131-ФЗ "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации"). Устанавливая местные налоги, муниципальная власть вправе в порядке и пределах, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ, определять элементы налогообложения на местном уровне (налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов), а также может устанавливать налоговые льготы, основания и порядок их применения (п. 4 ст. 12 НК РФ).

Поскольку упомянутые полномочия региональных и муниципальных властей в сфере налогообложения не отнесены к числу вопросов, которые не могут выноситься на региональные и местные референдумы (п. 8 ст. 12 Федерального закона "Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации"), то они могут стать предметом регулирования через проведение референдума, если только в законодательстве субъекта Российской Федерации о референдумах не установлено иное.

На региональный и местный референдумы могут выноситься конкретные вопросы по налогообложению (например, "Согласны ли вы с введением налоговой льготы?") или проекты нормативных правовых актов, регулирующих налоговые отношения (например, законы о введении и отмене региональных и местных налогов, о предоставлении по ним налоговых льгот). При этом вопросы регионального референдума не должны противоречить законодательству Российской Федерации, а вопросы местного референдума - еще и законодательству соответствующего субъекта Российской Федерации. Вопрос референдума должен быть сформулирован таким образом, чтобы исключалась возможность его множественного толкования, т.е. на него можно было бы дать только однозначный ответ, а

также чтобы исключалась неопределенность правовых последствий принятого на референдуме решения.

Нормы, определяющие юридическую силу и процедуры оформления решений, принимаемых на референдуме, содержатся в федеральном законодательстве о референдумах (ст. 73 Федерального закона "Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации") и воспроизводятся в соответствующих актах регионального законодательства.

Решение, принятое на референдуме, является обязательным и не нуждается в дополнительном утверждении. Оно подлежит регистрации в органе государственной власти субъекта Российской Федерации (для регионального референдума) или органе местного самоуправления (для местного референдума) в порядке, установленном для регистрации нормативных правовых актов соответствующего уровня.

Принятое на референдуме решение может быть отменено или изменено путем принятия на референдуме иного решения, но не ранее чем через два года после его принятия. Допускается также признание такого решения недействительным (недействующим) в судебном порядке по основаниям, установленным федеральным законодательством.

В случае принятия на региональном или местном референдуме нормативного правового акта он может быть изменен в порядке, установленном указанным нормативным правовым актом. Если данный порядок не установлен, изменения могут быть также внесены в порядке, предусмотренном для внесения изменений в соответствующий нормативный акт, но не ранее чем через пять лет со дня принятия соответствующего решения на референдуме.

Если для реализации решения, принятого на референдуме, дополнительно требуется издание закона (иного нормативного правового акта), региональный орган государственной власти, орган местного самоуправления или должностное лицо местного самоуправления, в чью компетенцию входит данный вопрос, обязаны в течение 15 дней со дня вступления в силу решения, принятого на референдуме, определить срок подготовки и (или) принятия данного закона (нормативного правового акта). При этом указанный срок не может превышать трех месяцев.

Кроме возможности принятия законодательных актов на референдуме, принцип демократизма законотворчества характеризуется также практикой широкого и гласного обсуждения законопроекта. Для акта законодательства о налогах и сборах это имеет особое значение, так как законодатель на этапе подготовки проекта налогового закона должен максимально полно учесть все замечания, сделанные учеными и практиками, специализирующимися в области налогообложения и налогового права, предпринимательским сообществом, представителями политических партий и общественных организаций и объединений. Для этого в средствах массовой информации публикуются сами законопроекты, а также статьи, в которых содержится подробный анализ правовых новелл, разъяснения специалистов относительно

последствий реформирования налогового законодательства и т.п. Достаточно вспомнить, какое мощное информационное сопровождение имела кампания по принятию первой части и последующих глав Налогового кодекса РФ. Был даже издан Комментарий к проекту первой части Налогового кодекса РФ [*Налоговый кодекс Российской Федерации. Общая часть (проект). Комментарии С.Д. Шаталова. М.: Международный центр финансово-экономического развития, 1996. – 656 с.*] – случай весьма редкий для российской юридической практики (комментируются обычно уже принятые законы, здесь же разъяснялись нормы законопроекта).

Еще одной формой проявления принципа демократизма законотворчества в налоговой сфере являются публичные слушания. Через организацию и проведение публичных слушаний реализуется право населения (общественности) на участие в процессе принятия решений органами государственной власти субъекта Российской Федерации и органами муниципальных образований по общественно значимым вопросам. На практике публичные слушания означают проведение собраний для публичного обсуждения проектов правовых актов.

Проведение публичных слушаний в сфере законодательного (нормативного) регулирования публичных финансов на региональном и местном уровнях предусмотрено в Федеральных законах от 6 октября 1999 г. N 184-ФЗ "Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации" (п. 6 ст. 26.13), от 6 октября 2003 г. N 131-ФЗ "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации" (ст. 28). Нормы федерального законодательства получают свое развитие в законодательных (нормативных правовых) актах субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, в том числе специально посвященных вопросам организации и проведения публичных слушаний в сфере публичных финансов.

Публичные слушания законопроектов в области бюджетного и налогового законодательства проводятся в целях:

- информирования общественности и органов государственной власти данного субъекта Российской Федерации о фактах и существующих мнениях по обсуждаемой проблеме;

- выявления общественного мнения по теме и вопросам, которые выносятся на слушания;

- осуществления связи, диалога органов государственной власти данного региона с общественностью;

- подготовки предложений и рекомендаций по обсуждаемой проблеме;

- учета мнения общественности при принятии решений региональными органами государственной власти.

Результаты проводимых публичных (общественных) слушаний носят для органов государственной власти субъекта Российской Федерации, органов муниципальных образований рекомендательный характер.

Публичные слушания в ряде субъектов Российской Федерации проводятся, например, в форме расширенных заседаний Общественного совета при губернаторе с участием представителей общественности, профсоюзных организаций области, средств массовой информации и органов государственной власти субъекта Российской Федерации.

Другим важным принципом законотворчества является **принцип законности**, который применительно к принятию актов законодательства о налогах и сборах проявляется в нескольких аспектах.

Во-первых, этот принцип означает, что принимающий закон (нормативный правовой акт) законодательный (представительный) орган действует в рамках компетенции, предоставленной ему Конституцией РФ, Налоговым кодексом РФ и иными федеральными законами (в отношении региональных законов – конституциями (уставами) и законами субъекта Федерации, а в отношении муниципального образования – уставами и нормативными правовыми актами, принимаемыми представительными органами муниципальных образований). В этом смысле особое значение приобретают положения ст. 12 Налогового кодекса РФ, в которой закреплены полномочия законодательных (представительных) органов субъектов Федерации и муниципальных образований.

Во-вторых, принцип законности правотворчества предполагает соблюдение предписаний, регулирующих прохождение всех стадий законодательного процесса. Все без исключения действия субъектов законотворчества по подготовке, принятию и опубликованию акта законодательства о налогах и сборах должны основываться на законах. Законность предполагает строгое соблюдение регламентов законодательных органов, процедуры обсуждения и порядка опубликования законодательных актов.

Законность проявляется и в иерархии законодательных актов. Каждый вновь принятый законодательный акт должен согласовываться с ранее принятыми либо вносить в них соответствующие изменения. Акт законодательства субъекта Российской Федерации о налогах не должен противоречить федеральному закону о налогах и сборах.

Особое значение для формирования налогового законодательства имеет **принцип научности**, который должен сопровождать практически все стадии законотворческого процесса. Налоговое законодательство, как и некоторые другие отрасли финансового законодательства (бюджетное, валютное и т.д.), в наиболее наглядной форме демонстрирует тесную взаимосвязь между законодательством и наукой. Достаточно вспомнить, что на протяжении всего XIX века в России финансовое право развивалось как неразрывное и органичное единство двух составляющих частей – права и экономики (финансов). В последнее время стала очевидной необходимость научного сопровождения законотворчества в налоговой сфере на междисциплинарном уровне (стыковые области исследования экономических, финансовых, политических, управленческих, социологических и других наук). При этом законодатель, реализуя на практике принцип научности, должен учитывать



не только соответствующие теории и разработки академической (научно-исследовательских институтов) и университетской науки, но и результаты исследований и анализа правоприменительной практики, играющей особую роль в механизме правового регулирования налоговых отношений.

В период крупномасштабных реформ законодательства, в том числе в налоговой сфере, значение принципа научности применительно к правотворческому процессу многократно возрастает. В таких условиях могли бы активнее использоваться, например, *правовые эксперименты*. Суть эксперимента состоит в создании определенной социально-экономической ситуации локального масштаба, в которой анализируется действие нормативного правового акта, разработанного специально для моделируемой ситуации. Такой эксперимент позволяет заблаговременно выявить недостатки вновь создаваемых правовых норм, скорректировать их с тем, чтобы впоследствии избежать серьезных просчетов в процессе правового регулирования соответствующих общественных отношений. Однако, как правильно отмечает В.К. Бабаев, "нынешний законодатель, к сожалению, не пользуется социально-правовым экспериментом. Экспериментальным полигоном стала вся Россия. Отсюда столь болезненны и допускаемые органами власти и управления ошибки в процессе перехода к рыночным отношениям" [*Общая теория права: Курс лекций / Под ред. В.К. Бабаева. Нижний Новгород, 1993. С. 307*].

Федеральные законы, принятые в Российской Федерации в рамках проведения правовых экспериментов, крайне немногочисленны. Один из примеров подобных законов регулирует как раз налоговые отношения. Речь идет о Федеральном законе от 20 июля 1997 г. N 110-ФЗ "О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери". Законы об экспериментах в сфере налогообложения принимались и на региональном уровне (Закон Волгоградской области от 28 декабря 1999 г. N 359-ОД "О порядке взимания единого налога в виде экономического эксперимента с крестьянских (фермерских) хозяйств Волгоградской области", Закон Новгородской области от 13 января 2000 г. N 106-ОЗ "О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городе Великий Новгород").

В законотворческом процессе на организационном уровне принцип научности проявляется в использовании экспертных заключений ученых и специалистов на стадиях подготовки законопроекта, его обсуждения в законодательном (представительном) органе, прохождения в администрации главы государства (субъекта федерации), во включении в штат аппарата законодательного органа специалистов и известных ученых в соответствующих отраслях знаний (права, экономики и финансов), создании при законодательных органах экспертных советов, наделенных совещательными и консультативными полномочиями (такой экспертный совет создан, например, при Комитете Государственной Думы по бюджету и налогам).

Принципу научности законотворческого процесса соответствуют отдельные нормы-принципы, содержащиеся в Налоговом кодексе РФ и представляющие собой основные начала законодательства о налогах и сборах: "при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога" (п. 1 ст. 3), "налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными" (п. 3 ст. 3). Очевидно, что не определяемые законодательством понятия "фактическая способность налогоплательщика к уплате налога", "экономическое основание налога" должны иметь доктринальное наполнение, формированием которого занимается экономическая (финансовая) наука.

Принцип научности законотворческого процесса по налоговым вопросам придает реализм самому законодательству о налогах и сборах, представляет его в глазах налогоплательщиков обоснованным, мотивированным, более справедливым и, как следствие, делает его в большей степени легитимным.

Законодательство о налогах и сборах должно быть совершенным в плане законодательной техники. **Принцип технического совершенства законодательства о налогах и сборах** предполагает, что законодатель в целях повышения эффективности правового регулирования налоговых отношений должен уделять постоянное внимание вопросам законодательной техники. При этом до сих пор не сформировалось единого подхода к определению самого понятия "законодательная техника". Некоторые авторы включают в него и понятие законодательных процедур. Хотя, как отмечает Д.А. Керимов, "процедурная организация законодательного процесса имеет относительно самостоятельное значение" [*Керимов Д.А. Законодательная техника. Научно-методическое и учебное пособие. М.: НОРМА, 2000. С. 17*]. Законодательная техника, по определению А.С. Пиголкина, охватывает чисто технические моменты подготовки проектов нормативных правовых актов, под которыми следует понимать все, что не имеет прямого отношения к содержанию готовящихся актов, а носит прикладной характер и касается внешнего оформления таких проектов, методики их подготовки [*Научные основы советского правотворчества. М., 1981. С. 254, 255*]. К составляющим законодательную технику элементам относятся: нормативное построение, юридические конструкции, юридическая терминология и др. Иногда выделяют так называемые специальные средства юридической техники (правовые презумпции, фикции, аксиомы и т.д.). Правильное и эффективное использование средств законодательной техники позволяет добиться того, что законодательный акт предстает написанным ясным и доступным языком, чем снижается риск применения на практике одного из основных принципов законодательства о налогах и сборах: "Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов)" (п. 7 ст. 3 НК РФ).

С рассматриваемым принципом законотворчества связана и другая норма-принцип, закрепленная в Налоговом кодексе РФ, в соответствии с которой акты налогового законодательства должны быть сформулированы

таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить (п. 6 ст. 3). Для соблюдения этого требования при установлении налогов должны быть четко определены все элементы налогообложения. Эта норма, не раз повторенная в НК РФ (кроме п. 6 ст. 3 она содержится также в ст. 17), получила развитие в решениях Конституционного Суда РФ по данной проблеме. Конституционный Суд РФ в своих постановлениях неоднократно указывал, что налог может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы все существенные элементы налогового обязательства, т.е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе существенных элементов налогового обязательства (Постановления от 18 февраля 1997 г. N 3-П "По делу о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации от 28 февраля 1995 года "О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции", от 11 ноября 1997 г. N 16-П "По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года "О Государственной границе Российской Федерации" и др.).

Для того чтобы считать это конституционное требование исполненным, необходимо с точки зрения юридической техники четко сформулировать все существенные элементы налогообложения в тексте законодательного акта. Законы о налогах и сборах должны содержать четкие и понятные нормы. Формальная определенность налоговых норм предполагает их точность и ясность, чем обеспечивается их правильное понимание и применение.

Однако именно в плоскости юридической техники актов законодательства о налогах и сборах находятся самые слабые и уязвимые места современного законодательства о налогах и сборах. По признанию Председателя Конституционного Суда РФ В.Д. Зорькина, нечеткость и неясность законодательства о налогах и сборах вызывает, пожалуй, наибольшее количество нареканий: "Нередко в налоговых законах за потоком слов теряется изначальный смысл, а количество внутренних противоречий лишь нарастает. Не будет преувеличением сказать, что большинство налоговых конфликтов возникает в стране по причине несовершенства нормативной базы. Зачастую не только налогоплательщики, но и налоговые консультанты и адвокаты не могут точно сказать, что же имел в виду законодатель в той или иной статье Налогового кодекса. Совершенно противоположные решения, основанные на различном толковании, выносятся арбитражными судами, формируя различную практику на уровне округов. Вот и получается, что граждане единой России платят налоги по разным законам" [*Зорькин В. Конституционно-правовые аспекты налогового права в России и практика Конституционного Суда // Сравнительное конституционное обозрение. 2006. N 3*].

Значение принципа технического совершенства законодательства о налогах и сборах выступает также и в связи с проблемой привлечения к ответственности за нарушение налогового законодательства. В своих Постановлениях (от 17 декабря 1996 г. N 20-П, от 15 июля 1999 г. N 11-П)

Конституционный Суд РФ отмечал, что обязательным условием для привлечения налогоплательщика к ответственности является его вина в форме умысла или неосторожности. В соответствии со ст. 110 НК РФ нарушение признается совершенным по неосторожности лишь тогда, когда лицо могло осознавать противоправный характер своих действий. Значит, если законодатель не выполнил установленное им же в п. 6 ст. 3 НК РФ правило о том, что акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить, то нельзя предполагать, что налогоплательщик мог осознавать нарушение предписаний закона.

Рассматривая проблему несовершенства юридической техники актов законодательства о налогах и сборах, В.Д. Зорькин приходит к важному заключению: "Расплывчатость налоговой нормы может привести к не согласующемуся с принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и тем самым - к нарушению принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения, закрепленного пунктом 1 статьи 3 Налогового кодекса, а потому предусмотренный в дефектных с точки зрения требований юридической техники нормах налог не может считаться законно установленным в смысле статьи 57 Конституции РФ" [Зорькин В. Указ. соч.].

**Принцип гласности** законотворческого процесса самым тесным образом связан с ранее рассмотренным принципом демократизма процедур принятия актов законодательства о налогах и сборах. Выполнение принципа гласности способствует реализации права человека и гражданина получать информацию законным путем, закрепленного в ст. 29 Конституции РФ.

Значение налогов и налогового регулирования предполагает обеспечение максимальной гласности на всех этапах процесса принятия актов законодательства о налогах и сборах. Принцип гласности применительно к законотворчеству в налоговой сфере означает, с одной стороны, прозрачность процедуры обсуждения и утверждения актов законодательства о налогах и сборах, а с другой стороны, обязательное опубликование принятых законов.

Проекты законов (муниципальных нормативных актов) публикуются в средствах массовой информации или обнародуются в иных формах вместе с сопровождающими их документами (пояснительной запиской, финансово-экономическим обоснованием, перечнем законодательных актов, подлежащих признанию утратившими силу, приостановлению, изменению, дополнению или принятию в связи с принятием нового закона) для максимально возможного вовлечения общественности (включая предпринимательские круги) в их обсуждение. Принцип гласности предполагает также информированность граждан обо всех деталях обсуждения и утверждения актов налогового законодательства. До общественности доводится информация обо всех разногласиях по вопросам

налогообложения, возникающим внутри законодательного (представительного) органа власти либо между законодательным (представительным) и исполнительными органами государственной власти. Гласность на этом этапе законотворческого процесса обеспечивается деятельностью средств массовой информации, которые никогда не были "равнодушны" к налоговой проблематике.

Принятые акты законодательства о налогах и сборах подлежат обязательному опубликованию в силу прямого предписания Конституции РФ (п. 3 ст. 15): "Законы подлежат опубликованию. Неопубликованные законы не применяются. Любые нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, не могут применяться, если они не опубликованы официально для всеобщего сведения".

В отношении официального опубликования актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах применяются нормы Федерального закона от 14 июня 1994 г. N 5-ФЗ "О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания". В соответствии со ст. 4 данного Закона официальным опубликованием федерального закона считается первая публикация его полного текста в "Парламентской газете", "Российской газете" или Собрании законодательства Российской Федерации. Постановлением Конституционного Суда РФ от 24 октября 1996 г. N 17-П "По делу о проверке конституционности части первой статьи 2 Федерального закона от 7 марта 1996 года "О внесении изменений в Закон Российской Федерации "Об акцизах" было сделано важное уточнение: день, которым датирован выпуск Собрания законодательства Российской Федерации с текстом Федерального закона, не может считаться днем его обнародования. Указанная дата, как свидетельствуют выходные данные, совпадает с датой подписания издания в печать, и, следовательно, с этого момента еще реально не обеспечивается получение информации о содержании закона его адресатами.

Порядок обнародования актов законодательства субъектов Российской Федерации определен в ст. 8 Федерального закона от 6 октября 1999 г. N 184-ФЗ "Об общих правилах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации". В отношении муниципальных нормативных правовых актов такой порядок установлен в ст. 47 Федерального закона от 6 октября 2003 г. N 131-ФЗ "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации".

Уставами, законодательными и иными нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований порядок обнародования законодательных и муниципальных нормативных правовых актов, установленный упомянутыми нормами федерального законодательства, может уточняться и дополняться, при этом на региональном и муниципальном уровнях особое внимание уделяется порядку и источникам официального опубликования нормативных правовых актов.

Разъясняя многочисленные вопросы, возникающие в связи с порядком установления и введения в действие местных налогов, Министерство финансов РФ в своем письме, адресованном финансовым органам субъектов Российской Федерации, высказало следующую точку зрения: "В случае, если в муниципальном образовании не учреждено свое печатное средство массовой информации для опубликования муниципальных правовых актов или иной официальной информации, полагаем возможным официальное опубликование муниципальных нормативных правовых актов о налогах в печатном средстве массовой информации, учрежденном в соответствующем субъекте Российской Федерации для обнародования (официального опубликования) правовых актов органов государственной власти этого субъекта Российской Федерации (иной официальной информации). Полагаем также возможным обеспечить опубликование (обнародование) таких муниципальных нормативных правовых актов о налогах в виде отдельного издания представительного органа муниципального образования" (письмо Минфина России от 3 августа 2005 г. N 03-06-02-02/57).

С фактом официального опубликования акта законодательства о налогах и сборах непосредственно связан порядок вступления его в силу. При этом если порядок официального опубликования актов законодательства о налогах и сборах в целом не отличается от порядка официального опубликования иных законодательных и муниципальных нормативных правовых актов, то общий порядок вступления в силу законодательных (муниципальных нормативных правовых актов) не может применяться в отношении актов законодательства о налогах и сборах. В последнем случае действуют специальные нормы, установленные в ст. 5 НК РФ.

Вопросы, связанные с порядком вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах, не раз становились предметом судебных разбирательств. Часто эти вопросы рассматривались и Конституционным Судом РФ, который, давая толкование ст. 57 Конституции РФ, отмечал, что данное конституционное положение требует от законодателя определять разумный срок, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы, с тем чтобы не нарушался конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования, выводимый, в частности, из ст. 8 (ч. 1) и 34 (ч. 1) Конституции РФ. Данная правовая позиция, сформулированная Конституционным Судом РФ в своем Постановлении от 30 января 2001 г. N 2-П по делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и ряда законов субъектов Российской Федерации о налоге с продаж, сохраняет свою силу и носит общий характер.

В соответствии с НК РФ акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее первого числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случаев, предусмотренных ст. 5 НК РФ.

Таким образом, исходя из ст. 57 Конституции РФ, правовой позиции Конституционного Суда РФ о разумном сроке, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы, и приведенной нормы НК РФ, законодатель, принимая акт законодательства о налогах, должен учитывать, что период, по истечении которого данный акт вступает в силу, во всяком случае не может быть меньше определяемого НК РФ (Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2003 г. N 159-О ).

Характеризуя принцип гласности законотворческих процедур при принятии актов о налогах и сборах, следует отметить, что одной из наиболее существенных проблем доведения содержания налоговых актов, принимаемых на всех трех уровнях налоговой системы Российской Федерации - федеральном, региональном и местном, – является создание единого информационного пространства, обеспечивающего получение из любой точки Российской Федерации необходимых сведений не только об интересующей норме федерального налогового законодательства, но и о региональных и местных налогах любого субъекта Российской Федерации и муниципального образования. На создание такого информационного пространства нацелена норма ст. 16 НК РФ, предусматривающая, что информация и копии законов, иных нормативных правовых актов об установлении, изменении и прекращении действия региональных и местных налогов направляются органами государственной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления в Министерство финансов РФ и федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (Федеральную налоговую службу), а также в финансовые органы соответствующих субъектов Российской Федерации и территориальные налоговые органы. В порядке реализации ст. 16 НК РФ в качестве источника публикации сведений о действующих региональных налогах и сборах и об их основных положениях был определен журнал "Российский налоговый курьер" (письмо МНС России от 2 августа 2000 г. N БГ-6-01/584@ ).

Законотворческие налоговые процедуры нацелены на создание единой, согласованной системы норм права, регулирующих налоговые отношения. Исследование общих начал таких процедур позволяет подойти ближе к осмыслению сущности налогового закона как разновидности финансового закона – законодательного акта, отличающегося от иных нормативных правовых актов высшей юридической силы рядом существенных особенностей в отношении процедуры их подготовки, рассмотрения, утверждения и обнародования.