



Традиционно в советской теории государства и права понятием «законодательство» охватывались акты различных государственных органов, в том числе органов исполнительной власти, имевшие нормативный характер. Однако принципиальная концепция, лежащая в основе формирования налогового законодательства Российской Федерации создание системы законов о налогах прямого действия чуждой издаваемые конкретизирующих и развивающих их подзаконных актов. Именно законодательная основа налогов, исключающая возможность неоднозначного толкования тех или иных положений, создает необходимые условия для подлинной защиты прав налогоплательщиков.

Статья 57 Конституции РФ определяет, что «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Конституционный Суд РФ отметил, что «установить налог или сбор можно только законом. Налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться «законно установленными». Конституция РФ не допускает взимания налога или сбора на основе указа, постановления, распоряжения или другого акта органа исполнительной власти.

Федеральный закон от 06.10.2003 № 131-ФЗ (ред. от 20.07.2020) "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации" определяет, что право устанавливать местные налоги и сборы и предоставлять льготы по их уплате компетенция представительных органов местного самоуправления. Свои полномочия в налоговой сфере представительные органы местного самоуправления реализуют только в соответствии с федеральными законами. Конституционный Суд Российской Федерации подчеркнул, что «Конституционное требование об установлении налогов и сборов только и исключительно в законодательном порядке представляет собой один из принципов правового демократического государства и имеет своей целью гарантировать, в частности, права и законные интересы налогоплательщиков от произвола и не санкционированного вмешательства исполнительной власти».

На этих конституционных положениях базируется и НК РФ. Согласно п. 1, 4 и 5 ст. 1 части первой НК РФ понятие «законодательство о налогах и сборах» охватывает, во-первых, законодательство РФ о налогах и сборах, которое состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов; во-вторых, законодательство субъектов Федерации о налогах и сборах, которое состоит из законов и иных

нормативных правовых актов о налогах и сборах, принятых законодательными (представительными) органами власти субъектов Федерации. Наконец, это понятие охватывает нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые представительными органами местного самоуправления.

Таким образом, акты органов исполнительной власти не включены в законодательство о налогах и сборах.

В действительности, налоговые отношения регулируются не только законами, но и подзаконными актами. Однако необходимо учитывать, что только закон налагает на налогоплательщика соответствующие обязанности. Поэтому федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов Федерации, исполнительные органы местного самоуправления, а также органы государственных внебюджетных фондов издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, только в случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. Эти акты не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах (ст. 4 части первой НК РФ).

Однако насколько свободен законодатель в установлении таких случаев? Как широко он может делегировать свои полномочия органам исполнительной власти? От ответа на этот вопрос может зависеть судьба всего, законодательства о налогах, поскольку «выветривание» законов сводит их значение на нет.

Законодательная ветвь власти формируется в рамках системы разграничения компетенции государственных органов. Эта система перестанет функционировать, если законодательный орган по какой-либо причине не будет выполнять свои функции. Этим будут подорваны гарантии реализации гражданских прав и свобод.

Гарантией реализации прав налогоплательщика является реальное разделение права облагать налогом и взимать его. Поэтому законодатель не вправе отказаться от выполнения своих функций, в том числе широким делегированием полномочий. С позиции Конституции РФ наделение законодательного органа правом устанавливать налоги означает также и обязанность законодательного органа самостоятельно реализовывать это право.

Конституционный Суд РФ подтвердил эту точку зрения и указал в постановлении от 11 ноября 1997 г. №16-П, что «наделение законодательного органа Российской Федерации конституционными полномочиями устанавливать налоги означает также обязанность самостоятельно реализовать эти полномочия».

В силу указанных причин право представительного органа делегировать свои полномочия по установлению и определению существенных элементов налоговых обязательств не безгранично. Представительный орган не может делегировать органу исполнительной власти право на установление налога или сбора в целом. Только отдельные элементы юридического состава налога могут быть установлены органами исполнительной власти на основе прямого указания об этом в законе о конкретном налоге. При этом закон должен указать основные характеристики, которые будут лежать в основе решения органа исполнительной власти<sup>[1]</sup>.

Утверждение налогов законом не только средство ограничения полномочий исполнительной власти, но и необходимый инструмент установления безусловной обязанности налогоплательщиков уплачивать налоги. Только законодательная форма введения денежной повинности в максимальной степени исключает взаимосвязь уплаты налога с решением налогоплательщика о целесообразности такого шага.

«Облекая решения по вопросам налогообложения в форму закона, государственная власть пресекает попытки обсуждения налоговых операций на предмет их целесообразности, поскольку режим законности предполагает безусловное исполнение законов. Для граждан, настаивающих на нецелесообразности тех или иных налоговых норм, остаётся единственная возможность для конструктивных политических действий добиваться внесения через парламент изменений, дополнений в текст налогового закона, либо требовать его отмены. При этом до тех пор, пока норма не будет изменена или отменена, налогоплательщик обязан неукоснительно ее выполнять».

Конституционный суд РФ отметил, что «налог необходим условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в статье 57 Конституции Российской Федерации, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства... С публично-правовым характером налога и государственной казны и с фискальным суверенитетом государства связаны законодательная форма учреждения налога, обязанность и принудительность его изъятия, односторонний характер налоговых обязательств».

Таким образом, законодательную форму установления налоговых обязательств можно рассматривать как своего рода компромисс публичной цели взимания налогов и частного характера источников налога. Нарушение равновесия одинаково пагубно и для налогоплательщиков, и для бюджета. Для

налогоплательщиков потому, что ведет к произвольному лишению их части собственности, для бюджета потому, что чревато нестабильностью бюджетных поступлений, пагубно сказывается на выполнении государством его социальных функций. Так, в постановлении от 1 апреля 1997 г. № 6-П Конституционный Суд Российской Федерации указал, что средства, полученные в результате взимания сбора, введенного Правительством РФ с превышением полномочий, непредусмотрены доходной частью бюджета, что ставит под сомнение правомерность их расходования Правительством РФ (абз. 8 п. 2). Незаконно собранные средства, но общему правилу, должны быть возвращены плательщикам. В результате этого остаются нереализованными какие-то запланированные программы. Законодатель форма установления налога в этом смысле выступает гарантией формирования доходной части бюджета в соответствии с намеченными показателями

Вопрос о налоговом законодательстве это не только вопрос о видах нормативных правовых актов, но и об отношениях, подлежащих урегулированию именно актами конкретного вида. По форме налоговое законодательство совокупность актов законодательных (представительных) органов; по содержанию налоговое законодательство совокупность норм, регулирующих вопросы налогообложения и сборов, отнесенные Конституцией РФ к ведению законодательных (представительных) органов власти.

Можно предложить следующее определение. Налоговое законодательство совокупность норм, содержащихся в законах РФ и принятых на их основе законах субъектов Федерации, актов представительных органов местного самоуправления, устанавливающих систему налогов и сборов, общие принципы налогообложения и сборов, основания возникновения, изменения и прекращения отношений собственников и государства по уплате налогов и сборов, формы и методы налогового контроля, ответственность за нарушения налоговых обязательств.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации принята всенародным голосованием 12.12.1993 с учетом поправок, внесенных к Конституции РФ от 01.07.2020).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 20.07.2020).

3. Клейменова М. О. Налоговое право / М.О. Клейменова. - М.: Университет, 2016. - 368с.
4. Косаренко Н. Н. Налоговое право / Н.Н. Косаренко. - М.: Флинта, НОУ ВПО МПСИ, 2017. - 184с.
5. Крохина Ю. А. Налоговое право / Ю.А. Крохина. - М.: Юнити-Дана, 2016. - 464с.
6. Маркин С. В. Налоговое право / С.В. Маркин. - М.: Феникс, 2017. - 400с.
7. Парыгина В. А. Налоговое право / В.А. Парыгина, А.А. Тедеев. - М.: МПСИ, МОДЭК, 2015. - 576с.
8. Тедеев А. А. Налоговое право России. Учебник / А.А. Тедеев, В.А. Парыгина. - М.: Юрайт, 2014. - 500с.
9. Щекин Д.М. Налоговое право государств-участников СНГ (общая часть). Гриф УМО ВУЗов России / Д.М. Щекин. - М.: Статут, 2017. - 322с.
10. Щукин А.И.. Налоговые споры в практике арбитражных судов / А.И. Щукин // Русская юстиция. - 2017. - № 11.-455с.
  
1. Крохина Ю. А. Налоговое право / Ю.А. Крохина. - М.: Юнити-Дана, 2016. - 177с.

