

## КОНСТИТУЦИОННЫЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА СУБЪЕКТОВ РФ О НАЛОГАХ

*В статье проводится анализ ныне существующей концепции регионального налогообложения, где заложена идея о том, что регионы должны иметь равные возможности по регулированию налоговых отношений. У регионов равные права и очень узкий коридор в регулировании налоговых отношений.*

*Ключевые слова: региональные налоги, законодательство субъектов РФ о налогах, налог на имущество организаций; налог на игорный бизнес; транспортный налог.*

## CONSTITUTIONAL BASES OF THE TAX LEGISLATION FORMATION OF CONSTITUENT TERRITORIES OF THE RUSSIAN FEDERATION

*The article analyzes the currently existing concept of regional taxation, based on the idea that regions should have equal power for tax regulation. The regions have equal rights and very narrow limits in regulating tax relations. The powers of regions in this matter should be extended more significantly.*

*Key words: regional taxes, constituent territories of the Russian Federation tax legislation, property tax, gambling tax, transport tax.*

Основной проблемой развития налогового законодательства является приведение его в соответствие с Конституцией РФ. На современном этапе налоговые законы не развивают в полной мере конституционные нормы, реализация которых, в свою очередь, не может быть осуществлена без взаимодействия с налоговым регулированием.

Характеристика конституционных принципов как требований, положенных в основу формирования законодательства субъектов РФ о налогах, обусловлена различными факторами: во-первых, наличием в числе положений Конституции РФ основополагающих требований к любым общественным отношениям, в том числе связанным с функционированием налогообложения на всех уровнях налоговой системы; во-вторых, вниманием Конституционного Суда РФ к реализации правовых требований, предъявляемых к налоговым правоотношениям, в том числе на региональном уровне. Это внимание выражается в толковании Конституционным Судом РФ положений законодательства о налогах и сборах, их анализе на соответствие Конституции РФ и требованиям федерального законодательства.

В соответствии с Конституцией РФ установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации находится в совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов (п. «и» ч. 1 ст. 72); система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие

принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом (ч. 3 ст. 75).

В соответствии с ч. 2 ст. 76 Конституции РФ законы субъектов Российской Федерации по этому предмету совместного ведения должны приниматься в соответствии с федеральным законом об общих принципах налогообложения и сборов. Однако и при отсутствии такого закона признание за субъектами Российской Федерации права осуществлять опережающее правовое регулирование по предметам совместного ведения не давало бы им автоматически полномочий по решению в полном объеме вопросов, которые касаются данных принципов в части, имеющей универсальное значение как для законодателя в субъектах Российской Федерации, так и для федерального законодателя и в силу этого подлежащей регулированию федеральным законом. Такой вывод следует из ч. 5 ст. 76 Конституции РФ, согласно которой в случае противоречия между федеральным законом и законом субъекта Российской Федерации, принятыми по предмету совместного ведения, действует федеральный закон. К такому выводу пришел Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 21 марта 1997 г. № 5п. Общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации, предопределенные положениями Конституции РФ, в соответствии с п. 3 ст. 75 устанавливаются исключительно Федеральными законами.

Ст. 3 НК РФ, провозглашая основные начала законодательства о налогах и сборах, фактически является базовой, определяющей сущность налоговой политики в Российской Федерации и основы российской доктрины налогового права. Налоговая политика России основана на признании всеобщности и равенства налогообложения; принципе справедливости и реальной возможности налогоплательщика уплатить налог; недопустимости дискриминации налогоплательщиков по политическим, идеологическим, этническим и конфессиональным признакам, независимо от форм собственности, гражданства и места происхождения капитала; экономической обоснованности налогообложения конкретным видом налога; ясности норм налогового законодательства и толковании их в пользу налогоплательщика [2].

П. 7 комментируемой статьи НК РФ устанавливает важную гарантию защиты прав налогоплательщиков: все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. Данная норма, как правило, применяется судами при разрешении споров, тем самым суд констатирует факт наличия пробела или неясности в законодательстве. В связи с этим Пленумом ВАС РФ (п. 4 Постановления от 28 февраля 2001 г. № 5) рекомендовано судам при рассмотрении налоговых споров, основанных на различном толковании налоговыми органами и налогоплательщиками норм законодательства о налогах и сборах, оценивать определенность соответствующей нормы.

Отношения, возникающие в сфере регионального налогообложения, регулируются актами законодательства о налогах и сборах субъектов РФ, которые являются неотъемлемой частью системы российского законодательства о налогах и сборах.

Анализируя положения п. 4 ст. 1 и п. 2 ст. 12 Налогового кодекса РФ, можно сделать вывод, что законодательство субъектов РФ о налогах и сборах характеризуется тремя важными признаками:

***1. Законодательство субъектов РФ о налогах и сборах состоит из единственных правовых актов – законов субъекта РФ.***

Из ст. 5, 7 Федерального закона от 6 октября 1999 г. № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной

власти субъектов Российской Федерации» следует, что закон субъекта РФ – один из двух видов нормативных правовых актов, принимаемых субъектом. Вторым таким актом является учредительный нормативный правовой акт – конституция или устав. Однако только в акте, принятом в качестве закона, могут содержаться положения о введении в действие (в том числе налоговые ставки, порядок и сроки уплаты) и прекращении действия регионального налога (абз. 2, 3 п. 3 ст. 12 НК РФ) [3].

Необходимо отметить также, что органы исполнительной власти субъектов РФ в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах (п. 1 ст. 4 НК РФ). Однако представительные (законодательные) органы власти не вправе делегировать свои полномочия по принятию актов законодательства о налогах и сборах органам исполнительной власти или каким-либо иным органам. Так, в компетенцию высшего должностного лица субъекта РФ не входит установление стоимости патента для субъектов малого предпринимательства. Подобное право предоставлено только органам государственной власти субъекта РФ, под которыми в соответствии со ст. 1 НК РФ следует понимать только представительные (законодательные) органы государственной власти субъектов РФ (определение Верховного Суда РФ от 22.05.2001 № 56-Г01-9). Такой же позиции придерживается и судебно-арбитражная практика (Постановление ФАС УО от 04.01.2002 № Ф09-3255/01-АК).

Акты законодательства субъектов РФ о налогах и сборах могут быть оформлены в виде общих и специальных законов, которые в пределах компетенции регулируют отношения в сфере регионального налогообложения.

К общим законам необходимо отнести такие региональные законы, которые комплексно и многосодержательно регламентируют различные отношения по региональной налоговой политике либо регламентируют отношения по особенностям взимания всех или большинства налогов и сборов на территории того или иного субъекта РФ (например, закон Астраханской области от 7 апреля 2000 г. № 3 «О налогообложении, сборах и других платежах на территории Астраханской области», закон Пермской области от 30 августа 2001 г. № 1685-296 «О налогообложении в Пермской области»).

Специальные налоговые законы регулируют или только отношения по взиманию регионального налогового платежа, или отношения по реализации какого-либо конкретного полномочия субъекта РФ в сфере налогообложения (например, закон Амурской области от 13.05.2009 № 201-ОЗ «Об установлении дополнительных оснований и иных условий предоставления отсрочки или рассрочки по уплате региональных налогов, пеней и штрафов и об иных основаниях и условиях предоставления инвестиционного налогового кредита», закон Амурской области от 18.11.2002 № 142-ОЗ «О транспортном налоге на территории Амурской области», закон Амурской области от 09.10.2012 № 93-ОЗ «О патентной системе налогообложения на территории Амурской области» и др.) [5].

Как показывает анализ регионального законодательства о налогах и сборах, подавляющее большинство актов, принимаемых субъектами РФ по вопросам налогообложения, относится к категории специальных.

***2. Законодательство о налогах и сборах состоит только из законов о налогах, т.е. о таких обязательных платежах, которые отвечают признакам, установленным в п. 1 ст. 8 НК РФ.***

Возможность введения каких-либо региональных сборов НК РФ не предусматривает. Данное положение четко установлено и действует с 1 января 2005 г., после принятия Федерального закона от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах».

Здесь можно отметить и некоторую терминологическую неточность общего названия данной категории актов, содержащегося в п. 4 ст. 1 НК РФ: «законодательство субъектов РФ о налогах и сборах», так как фактически оно целиком состоит из законодательства субъектов РФ о налогах.

***3. Акты регионального законодательства о налогах принимаются только в соответствии с НК РФ и не могут ему противоречить.***

Конституция РФ и НК РФ закрепляют общее правило о том, что абсолютная и ничем не ограниченная самостоятельность субъектов РФ в принятии норм законодательства о налогах и сборах невозможна. Поэтому первоначальное регулирование налоговых отношений происходит на уровне НК РФ, а уже затем осуществляются разработка и принятие актов законодательства о налогах и сборах субъекта РФ, которые в полной мере раскрывают те или иные их положения.

В соответствии с п. 3 ст. 12 НК РФ при установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ определяются в порядке и пределах, предусмотренных НК РФ, следующие три вида элементов налогообложения: налоговые ставки (п. 2 ст. 53 НК РФ); порядок уплаты налогов (п. 4 ст. 58 НК РФ); сроки уплаты налогов.

До введения НК в российской налоговой системе существовало деление региональных и местных налогов на обязательные и необязательные. Смысл этого разделения состоял в том, что отдельные виды налогов, несмотря на их установление в налоговой системе страны, могли не применяться на соответствующей территории. Кроме того, органам власти субъектов Федерации и местного самоуправления было предоставлено право вводить без ограничения любое количество региональных и местных налогов.

Введение в Налоговый кодекс положения, устанавливающего по существу закрытый перечень региональных и местных налогов, имеет принципиальное значение для сохранения единства налоговой системы. Ни один орган законодательной власти субъекта Федерации и представительный орган местного самоуправления не имеет права вводить налоги, не предусмотренные Кодексом. Это качественно изменило условия хозяйствования для предприятий и значительно повысило их уверенность в незыблемости налоговой системы.

Вместе с тем важно отметить, что разделение налогов на федеральные, региональные и местные не означает, что они жестко закреплены и должны полностью перечисляться исключительно в соответствующий бюджет. Распределение большинства налогов между бюджетами разных уровней в РФ осуществляется бюджетным законодательством, и происходит это, как правило, ежегодно при утверждении соответствующих бюджетов. Именно в ходе

бюджетного планирования в РФ устанавливаются доли каждого налога, поступившего на данной территории, в соответствующих бюджетах с целью регулирования доходной базы всех бюджетов.

Сегодня уровень доходов региональных бюджетов находится в прямой зависимости от положений федерального законодательства, которое направлено на централизацию финансовых ресурсов на федеральный уровень. При этом особенность доходной части региональных бюджетов – высокая доля регулирующих налогов и безвозмездных перечислений из федерального бюджета, а также низкая доля собственных доходов.

Региональное налогообложение исследуется в аспекте актуальной в современный период категории «налогово-бюджетный федерализм».

Налоговый федерализм – такое построение финансовых отношений в федеративном государстве, которое основывается на самостоятельности территориальных образований, но в то же время их взаимодействии между собой и с Федерацией в целом, адекватном разграничении налоговых полномочий между субъектами Федерации [4].

Порядок установления, введения и взимания региональных налогов связан с разграничением налоговых полномочий между Российской Федерацией и ее субъектами. Субъекты РФ вправе вводить на своих территориях исключительно те налоговые платежи, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ в качестве региональных. Пределы регулирования субъектами РФ элементов налогообложения применительно к региональным налогам также установлены Налоговым кодексом РФ. Таким образом, налогово-правовой режим регионального налогообложения складывается как из федеральных, так и региональных требований.

Режим налогообложения на уровне субъектов РФ реализуется в двух аспектах – установлении и введении региональных налогов субъектами РФ, а также установлении на федеральном уровне нормативов отчислений от федеральных налогов и сборов в бюджеты субъектов РФ. Это подтверждает связь налогово-правовых и бюджетно-правовых характеристик регионального налогообложения.

На практике существует немало проблем, связанных с реализацией налоговой компетенции субъектами РФ, в конечном счете сказывающихся на режиме регионального налогообложения. Проблемы, возникающие при реализации налоговой компетенции субъектами РФ, заключаются в игнорировании органами государственной власти субъектов РФ требований федерального законодательства (прежде всего требований к допустимому составу налоговых платежей, вводимых на уровне субъектов РФ, регулированию элементов налогообложения с учетом положений федерального законодательства), отсутствии единой модели регулирования регионального налогового нормотворчества, невнимательности федерального законодателя в ходе налогового регулирования к интересам субъектов РФ [5].

На территории Амурской области региональные налоги введены в соответствии с требованиями федерального законодательства законами Амурской области. Каждый из трех региональных налогов регулируется отдельным законом области.

**Налог на имущество организаций** введен Законом Амурской области от 28.11.2003 № 266-ОЗ «О налоге на имущество организаций на территории Амурской области». Со дня принятия этот закон уточнялся шесть раз [6].

В соответствии с гл. 30 ч. 2 Налогового кодекса Российской Федерации законом области от 28.11.2003 № 266-ОЗ определены налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налога, налоговые льготы.

**Транспортный налог** введен законом Амурской области от 18.11.2002 № 142-ОЗ «О транспортном налоге на территории Амурской области». Со дня принятия он уточнялся 11 раз.

В соответствии с гл. 28 ч. 2 Налогового кодекса Российской Федерации законом области от 18.11.2002 № 142-ОЗ определены налоговые ставки, порядок, сроки уплаты, а также предусмотрены льготы по налогу.

**Налог на игорный бизнес** введен законом Амурской области от 29.11.2005 № 98-ОЗ «О ставках налога на игорный бизнес в Амурской области». Со дня принятия этот закон уточнялся 4 раза.

Законом Амурской области «О ставках налога на игорный бизнес в Амурской области» в соответствии с гл. 29 Налогового кодекса РФ установлены налоговые ставки по налогу на игорный бизнес.

Таким образом, законодательство Амурской области о налогах состоит из 7 региональных законов: три закона, устанавливающие региональные налоги, и четыре закона, регулирующие иные вопросы законодательства о налогах.

При таких показателях роль региональных налогов становится какой-то символической, как некий атрибут федерализма. Поэтому возможности через налоги влиять на инвестиционный климат крайне ограничены.

Другая важная проблема – наличие большого количества федеральных льгот по региональным налогам (как, впрочем, и по местным). Это приводит к существенному уменьшению налоговых доходов бюджетов субъектов Российской Федерации. Предстоит тщательная инвентаризация имеющихся льгот и их существенное уменьшение.

Серьезного внимания заслуживает задача укрепления налоговой базы региональных бюджетов. В этих целях следовало бы, на наш взгляд, расширить перечень региональных налогов. Укреплению финансовой базы региональных органов способствовала бы передача в их ведение единых налогов, уплачиваемых в рамках специальных налоговых режимов (кроме соглашений о разделе продукции).

В разряд региональных (а в дальнейшем, возможно, и в разряд местных) необходимо перевести такой существенный в финансовом отношении налог как налог на доходы физических лиц.

Субъекты РФ уже достаточно доросли до предоставления им дополнительных полномочий не только по вопросам установления налоговых льгот и налоговых ставок по региональным налогам (что видится очевидным и первоочередным), но и по федеральным налогам в части, зачисляемой в бюджет региона. В ряде случаев можно также предоставить регионам возможность устанавливать свои региональные льготы по налогу на прибыль организаций.

Также представляется целесообразным предоставить субъектам РФ полномочия по установлению особых региональных вычетов по НДФЛ, который, хотя и является федеральным налогом, но вот уже на протяжении нескольких лет полностью зачисляется в региональный и местные бюджеты. В частности, учитывая большой разброс по регионам цен на жилье, возможно предоставить право регионам самостоятельно устанавливать налоговый вычет при приобретении жилья налогоплательщиками.

В основу ныне существующей концепции регионального налогообложения заложена идея о том, что регионы должны иметь равные возможности по регулированию налоговых отношений. У регионов равные права и очень узкий коридор в регулировании налоговых отношений. Полномочия регионов в данном вопросе следует расширить существенно.

Решение этих вопросов лежит в сфере совершенствования налогового законодательства. Необходима фискальная децентрализация, т.е. наделение количественно и качественно налоговыми полномочиями субъектов РФ:

1) совершенствование действующего бюджетного и налогового законодательства РФ в области расширения фискальных полномочий региональных органов;

2) увеличение доли собственных налоговых доходов в бюджетах субъектов РФ.

Предлагается расширить перечень региональных налогов. Укреплению финансовой базы региональных органов способствовала бы передача в их ведение единых налогов, уплачиваемых в рамках специальных налоговых режимов (кроме соглашений о разделе продукции).

В разряд региональных, а в дальнейшем, возможно, и в разряд местных налогов целесообразно перевести такой существенный в финансовом отношении налог как налог на доходы физических лиц.

Также предлагается предоставить субъектам РФ дополнительные полномочия по установлению налоговых льгот и налоговых ставок по федеральным налогам в части, зачисляемой в бюджет региона, установление особых региональных вычетов по налогу на доходы физических лиц.

Предстоит тщательная инвентаризация имеющихся льгот по региональным налогам, установленных федеральным законодательством, с целью их уменьшения. Региональное налогообложение должно играть более серьезную и весомую роль в финансовой системе страны. Постепенное и последовательное решение обозначенных проблем будет способствовать укреплению экономики субъектов РФ и России в целом.

---

1. Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 года. – М.: АСТ: Астрель; Владимир: ВКТ, 2010. – 64 с.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Принят Государственной Думой 16 июля 1998 года (в ред. от 03 декабря 2012 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Федеральный закон от 06.10.1999 № 184-ФЗ (ред. от 25.12.2012) «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 1999. – № 42. – Ст. 5005.

4. Закон Амурской области от 18.11.2002 № 142-ОЗ (ред. от 02.09.2011) «О транспортном налоге на территории Амурской области» // Амурская правда. – 2002. – № 331.