

Принципы налогового права России: современное звучание теоретико-правовых основ налогообложения

Principles of Tax Law of Russia: Modern Meaning

Гриценко В.В.

д-р юрид. наук, профессор кафедры административного и административно-процессуального права Воронежского государственного университета, член редсовета журнала «Журнал юридических исследований»

Gritsenko V.V.

Doctor of Juridical Sciences, Professor, Department of Administrative and Administrative Procedure Law, Voronezh State University, Member of the editorial board of “Journal of Juridical Sciences”

Аннотация

Статья посвящена анализу содержания принципов налогового права России. Рассмотрено содержание отдельных свойств налогообложения в зарубежных странах, позволяющих сопоставить их с принципами налогового права России. Рассмотрено определение принципов налогового права.

Ключевые слова: налоговое право, налогообложение в государстве, принципы налогового права, Налоговый кодекс Российской Федерации, налог.

Abstract

The article describes the principles of tax law of Russian Federation and other countries. Formulates the definition of principles of tax law.

Keywords: tax law, taxation in the state, principles of tax law, tax code of Russian Federation, tax.

Слово принцип (лат. – principium) означает начало, основу. В словарной дефиниции «принцип», это, во-первых, основное исходное положение какой-либо теории, учения науки, мировоззрения, политической организации; во-вторых, внутреннее убеждение человека, определяющее его отношение к действительности, нормы поведения и деятельности; в-третьих, основа устройства или действия какого-либо прибора, машины и т.п. [41, с. 1061]. В философском понимании «принцип» означает: 1) в субъективном смысле основное положение, предпосылка (принцип мышления); в объективном смысле – исходный пункт, первооснова, самое первое. Аристотель рассматривает принцип в объективном смысле как первую причину – то, исходя из чего нечто существует или будет существовать. Кант истолковывает принцип субъективно: он различает принципы конститутивные (только для эмпирического употребления) и регулятивные (только для трансцендентального или только для практического употребления); 2) основополагающее теоретическое знание, не являющееся ни доказуемым, ни требующим доказательства; 3) основополагающая этическая норма, которая, согласно Канту, является или субъективной – максимой – и направляет волю, поскольку она выступает как руководящий по отношению к отдельным индивидам момент, или объективной – законом – и в таком случае признается значимой для воли каждого разумного существа [43, с. 363].

В современном правоведении понятие принципов права имеет три основных значения:

1) под принципами права понимают основные, исходные положения, идеи права как специфического социального регулятора;

2) принципы права рассматривают как важнейшие, ключевые установки законодателя, выражающие юридическую политику государства в основных сферах общественных отношений;

3) принципы права обозначают устройство и механизм функционирования конкретных отраслей и институтов права [34, с. 223].

К сожалению, современные юридические энциклопедии и словари не дают какого-либо определения «принципа» в праве, что, конечно, затрудняет сам процесс исследования данной проблемы. Представления о принципах в теории права как об основных исходных положениях, юридически закрепляющих объективные закономерности общественной жизни [46, с. 206], ведущем [13, с. 135], основополагающем [31, с. 68] исходном нормативно-руководящем начале [17, с. 9], отражает их концептуальную сущность.

Под принципами права в общетеоретическом значении Л.П. Рассказов понимает «основополагающие идеи, руководящие начала, лежащие в основе права, выражающие его сущность и определяющие его функционирование» [36, с. 222]. Поддерживая и развивая мнение ученых, представляется, что общие принципы права как концентрированное выражение самых важных сущностных черт и ценностей, свойственных данной системе права, содержат наиболее важные ценности правового государства, разделяемые и признаваемые всем демократическим сообществом.

В юридической науке считается, что правовые принципы являются не результатом субъективного усмотрения законодателей, а объективно присущие праву качества [24, с. 120]. Среди экономистов бытует мнение о преобладании в юридической сфере субъективного усмотрения законодательных органов, которые порой не замечают объективную экономическую природу отношений, подвергающихся правовому регулированию. Между тем и в правовой сфере значение таких процессов столь же велико, как в физике или в экономике. Отражением указанных закономерностей в сфере права являются правовые принципы.

В юридической литературе выделяют принципы, которые характерны, во-первых, для всех отраслей права; во-вторых, для конкретной отрасли права; в-третьих, для конкретных институтов отдельной отрасли права, думается, что и подотрасли также должны иметь принципы, отражающие их специфику – без них не могут существовать и институты налогового права. Представляется, что принципы права присущи лишь такой совокупности норм, которая характеризуется цельной предметной обособленностью в системе права.

Следует также отметить влияние принципов финансового права на принципы налогового права.

В науке налогового права различают *принципы налогового права, принципы налогообложения, принципы законодательства о налогах и сборах, принципы налоговой системы*. При этом очень часто в юридической литературе наблюдается их смешение. В рамках нашего исследования остановимся на принципах налогового права.

Большую роль для определения принципов налогового права играют общие принципы права, которым принадлежит роль «несущей конструкции», на основе которой создаются и реализуются не только нормы, институты или отрасли, но и вся система права.

Общие принципы налогового права это те основные начала, которые определяют наиболее важные черты права в целом, его содержание и особенности как регулятора всей совокупности налоговых правоотношений.

В теории права общие принципы распространяются на все правовые нормы и с одинаковой силой действия во всех отраслях права в зависимости от характера и специфики, регулируемых ими общественных отношений [46, с. 207], налоговое право

хотя и не является отраслью права, но входит в единую российскую правовую систему, поэтому ему присущи все общие принципы. Принципы права присущи лишь обособленной совокупности норм, характеризующейся определенностью, самостоятельностью в системе права, а именно отрасли, подотрасли и правовым институтам. Таким образом, можно сделать вывод, что принципами права обладает отрасль финансового права, подотрасль – налоговое право и налогово-правовые институты.

Теория права делит все принципы на три вида: общеправовые (справедливость; юридическое равенство граждан перед законом и судом; гуманизм; демократизм; единство права и обязанностей; федерализм; законность; сочетание убеждения и принуждения), межотраслевые и отраслевые [25, с. 28-30]. К числу принципов или основных начал налогового права И.И. Кучеров относит: всеобщность налогообложения; податное равенство; экономическая обоснованность налогов и сборов; определенность налогов и сборов; конституционность налогообложения; законность установления налогов и сборов [22, с. 67].

Налоговый опыт подсказал главный принцип налогообложения: «Нельзя резать курицу, несущую золотые яйца», т.е. как бы велики ни были потребности в финансовых средствах на покрытие государственных расходов, налоги не должны подрывать заинтересованность налогоплательщиков в своей хозяйственной деятельности [47, с. 392].

Следует отметить неоднозначный и довольно условный характер классификации принципов налогового права, которую можно проводить по различным основаниям. Так, В.А. Парыгина и А.А. Тадеев делят принципы налогового права на два вида: социально-правовые и специально-правовые. К первым они относят: принцип законности, принцип гуманизма, принцип демократизма, принцип равенства. Ко вторым – принцип законности налогообложения; принцип всеобщности и равенства налогообложения; принцип справедливости налогообложения; принцип взимания налогов в публичных целях; принцип установления налогов и сборов в должной правовой процедуре; принцип экономического основания (обоснования) налогов (сборов); принцип презумпции толкования в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах; принцип определенности налоговой обязанности; принцип единства экономического пространства РФ и единства налоговой политики; принцип единства системы налогов и сборов [33, с. 74-75].

В зависимости от целей и задач, которые лежат в основе построения, принципы можно разделить на: общие, характерные для подотрасли в целом, и специальные, свойственные правовым институтам. Вторые принципы не должны противоречить первым, так как на общих принципах базируются принципы правовых институтов. Общие принципы налогового права основываются на общих началах права и должны быть законодательно закреплены.

По степени закреплённости в нормативно-правовых актах принципы налогового права можно разделить на конституционные, т.е. получившие свое закрепление в нормах Конституции и на кодифицированные, содержащиеся в Налоговом кодексе РФ (НК РФ). Так, например, в ч. 3 ст.75 Конституции РФ закреплён принцип установления общих принципов налогообложения федеральным законом [1].

К конституционным принципам налогового права относятся: принцип законности; принцип федерализма; принцип равенства граждан перед законом, принцип гуманизма; принцип приоритета прав и свобод человека и гражданина, обеспечение их правовой защиты; принцип установления общих принципов налогообложения и сборов федеральным законом. Е.М. Ашмарина дополняет указанный вид принципов следующими: принцип разделения властей; принцип плановости; принцип защиты гарантии прав налогоплательщика [28, с. 29-30].

В зависимости от направленности действия А.Б. Быля выделяет три группы принципов налогообложения, обеспечивающих:

– реализацию и защиту основ конституционного строя: принцип публичной цели взимания налогов и сборов; принцип приоритета финансовой цели взимания налогов и сборов; принципы установления, изменения или отмены налогов и сборов законами;

– реализацию и соблюдение основных прав и свобод налогоплательщика: принцип равенства плательщиков налогов и сборов; принцип всеобщности налогообложения; принцип запрета произвольности налогообложения;

– реализацию и соблюдение начал российского федерализма: принцип единства налоговой политики; принцип единства системы налогов; принцип разграничения налоговых полномочий между Российской Федерацией и муниципальными образованиями. Кроме того, А.Б. Быля выделяет принципы налогообложения, установленные в НК РФ: стабильность и предсказуемость; гибкость; равновесие; подвижность; удобство для плательщиков и контролируемых субъектов; стимулирование, экономичность [15, с. 10-30].

Д.А. Смирнов предлагает классифицировать принципы налогового права на международные принципы и принципы внутригосударственного (национального) налогового права, которые, в свою очередь, он делит на общие принципы налогового права и частные (институционные) принципы [40, с. 24-25].

Законодатель уделяет внимание принципам налогового права, закрепляя их в 3 НК РФ, но возникает вопрос: «принципы налогового права» и «основные начала законодательства о налогах и сборах» являются тождественными понятиями или нет? Данный вопрос представляется дискуссионным. Так, например, С.В. Земляченко, В.В. Искра, М.С. Мухин, комментируя ст. 3 НК РФ, отмечают, «что среди основополагающих принципов налогообложения нашли отражение действовавшие ранее на правоприменительном уровне конституционные положения» [20, с. 34]. Таким образом, по их мнению, термин «основные начала законодательства о налогах и сборах» соответствует «принципам налогообложения». Ученые подчеркивают, что в ст. 3 НК РФ закреплены важнейшие положения, определяющие основные, базовые принципы налогового законодательства России и далее раскрывают принципы налогообложения [14, с. 34]. То есть коллектив указанных авторов отождествляет понятия основы налогового законодательства о налогах и сборах, принципы налогового законодательства и принципы налогообложения.

Все принципы налогового права взаимосвязаны и взаимодействуют между собой, они дополняют друг друга и поэтому можно говорить о системе принципов. Следует отметить различие подходов к принципам права со стороны экономистов и юристов. В.Г. Пансков указывает на необходимость разрабатывать системные принципы российского налогового права, которые, исходя из властно-принудительной основы налоговых правоотношений, безусловно, должны быть правом принуждения и, возможно, будут составлять базу обязательственного вещного права [32, с. 19]. Г.Б. Середа подчеркивает «условный» характер отнесения принципов налогообложения к экономической или юридической области, так как «одни и те же принципы могут быть отнесены одновременно и к праву, и к экономике» [38, с. 70]. Данное мнение представляется верным, так как и экономическая и юридическая наука основывается на дефиниции налога, закрепленного в ст. 8 Налогового кодекса РФ.

Н.И. Химичева, объясняя взаимосвязь принципов финансового и налогового права, отмечала, что в принципах финансового права выражаются основополагающие правила и требования, которым должны отвечать отношения, возникающие в процессе финансовой деятельности государства и органов местного самоуправления, в частности, в области налогообложения. К таким принципам, по мнению Н.И. Химичевой, относятся следующие: обязанность каждого лица уплачивать только законно установленные налоги и сборы; недопустимость дискриминационного характера налогообложения;

недопустимость произвольных налогов и сборов; недопустимость установления налогов и сборов, препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав; недопустимость установления налогов и сборов, нарушающих единое экономическое пространство РФ; приоритетность НК РФ в установлении, изменении и отмене налогов и сборов всех уровней; необходимость формулирования законодательства таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы) когда и в каком размере он должен платить; толкование в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) всех неустраняемых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах; необходимость четкого определения круга налогоплательщиков (плательщиков сборов) и всех элементов налогообложения при установлении налогов и сборов [45, с. 326-327].

Л.Б. Хван под принципами налогового права понимает его основополагающие начала, теоретическое выражение налоговых правоотношений [44, с. 28]. М.Б. Разгильдиева определяет принципы налогового права как совокупность требований общества, которые предъявляются к субъекту налоговых правоотношений, обладающему властными полномочиями, по обеспечению реализации и соблюдения основ конституционного строя, основных прав и свобод человека в сфере налогообложения, а также основ федерализма, и направлены на реализацию задач, стоящих перед налоговым правом [35, с. 63].

На наш взгляд, принципы права вообще и налогового права, в частности, представляют собой исходные положения, определяющие систему и содержание налогового законодательства, порядок правового регулирования определенного круга общественных отношений.

Согласно ст. 3 НК РФ к основным началам законодательства о налогах и сборах относятся: принцип законности (уплаты законно установленных налогов и сборов); принцип всеобщности налогообложения; принцип равенства налогообложения; принцип учета фактической способности налогоплательщика при установлении налогов; принцип запрета дискриминационного характера при установлении и применении налогов и сборов; принцип запрета на установление дифференцированных ставок налогов и сборов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала; принцип экономического обоснования налогов и сборов; принцип запрета на установление налогов и сборов, препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав; принцип недопустимости установления налогов и сборов, нарушающих единое экономическое пространство (в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории РФ товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций); принцип запрета возложения обязанности уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленным НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренных НК РФ либо установленные в ином порядке, чем определено НК РФ; принцип определенности всех элементов налогообложения; принцип четкого и ясного формулирования актов законодательства о налогах и сборах, принцип толкования актов законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента при неустраняемых сомнениях, противоречиях и неясностях. Указанные принципы различны по своему содержанию, по правовой природе.

Указанные принципы находят отражение в налоговом праве в целом, а также в его подотраслях, налогово-правовых институтах, налогово-правовых нормах.

Налогово-правовые институты представляют собой объективно сложившиеся структурные подразделения, призванные в рамках предмета данной подотрасли регулировать конкретный вид общественных отношений. Эти институты включают совокупность юридических норм уже, чем подотрасль.

Нередко принципы одной отрасли права «работают» в сочетании с другими принципами других отраслей, подотраслей права, что обусловлено таким признаком права, как системность. Так, например, в механизме правового регулирования земельного налога в качестве отраслевых принципов присутствуют принципы земельного и налогового права [48, с. 49].

В принципах налогового права прослеживается связь права и экономики. На это указывают работы и теоретиков и практиков. Например, А.Ю. Новоженев отмечает, что объективная необходимость учитывать экономические отношения и потребности общества при определении правовых принципов, лежащих в основе механизма правового регулирования, диктуется самой природой права [30, с. 3]. Безусловно, что чрезмерная уплата налогов, непосильный налоговый гнет приведут к ухудшению положения налогоплательщиков, к их сокращению, а, соответственно, в конечном итоге к снижению налоговых поступлений в бюджет. Поэтому не случайно, одним из дискуссионных в науке налогового права является принцип экономического обоснования налогов. Экономисты предлагают ввести в экономический анализ, помимо уровня налогового бремени, показатель стабильности налоговой системы. По их мнению, в экономике должна наблюдаться «определенная подвижность налоговой системы, чтобы генерировать импульсы к активной хозяйственной деятельности» [10, с. 101].

А.В. Ильин к отраслевым принципам российского налогового законодательства относит – сохранение налоговой базы, который «нельзя рассматривать как нож, представленный к горлу отечественного предпринимательства» [18, с. 28-30].

Принцип экономической обоснованности закреплен в п. 3 ст. 3 НК РФ. Отмечено, что его элементом является соразмерность ставок налога (сбора) реальной ценности облагаемой базы, точнее – экономически оптимальное соотношение между ними. Ст. 317 НК РФ устанавливает, что:

– при определении внереализационных доходов в виде штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба налогоплательщики, определяющие доходы по месту начисления, отражают причитающиеся суммы в соответствии с условиями договора;

– при взыскании долга в судебном порядке обязанность по начислению данного внереализационного дохода у налогоплательщика возникает на основании решения суда, вступившего в законную силу. Как видим, в противоречие вступают две нормы НК РФ, но ст.3 НК РФ, закрепляющая основные принципы налогообложения, является основной, базовой. Налицо непродуманность нормы права, ее несоответствие действующим гражданско-правовым, процессуальным институтам, принципам налогового права, сложившейся еще в 1999 г. судебной практике [29, с. 23].

Недостаток закрепления принципов налогового права в законодательстве проявляется в том, что они носят, в основном, декларативный характер, являются нормами-принципами, не содержат конкретного раскрытия их содержания и характеризуются отсутствием механизмов их реализации.

Д.А. Смирнов указывает на отсутствие в теории финансового права единой концепции принципов налогового права [40, с. 95].

А.А. Ялбулганов считает, что принципы налогового права имеют большое значение при формировании судебной и арбитражной практики. Они содействуют отмене устаревших и принятию новых правовых норм [48, с. 49].

Одной из причин толкования высшим судебным органом конституционного контроля правовых норм является диалектическое противоречие двух начал. С одной стороны, суды исходят из буквального смысла норм, к чему их обязывают положения Конституции РФ. С другой стороны, в условиях нестабильности законодательства, пробелов и правовых коллизий суды обязаны использовать различные способы и приемы толкования, им также предоставлено право обращаться в Конституционный Суд РФ с

запросом о конституционности закона, примененного и подлежащего применению в конкретном деле [12, с. 53].

Практически каждое решение Конституционного Суда РФ ссылается на принципы налогового права [3; 4; 5; 6; 7; 8; 9].

Особое внимание уделяется принципу равенства и всеобщности налогообложения. В частности, в Определении Конституционного Суда РФ «По жалобе гражданина Кокорина Олега Валерьевича на нарушение его конституционных прав положениями подпункта 3 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации», указывается, что, осуществляя соответствующее регулирование в области налогообложения, в том числе при установлении социальных налоговых вычетов, уменьшающих налоговое бремя, законодатель должен избегать необоснованных подходов к разным категориям субъектов медицинской деятельности, с тем, чтобы потребители этих услуг не оказались в дискриминационном положении. Справедливо подвергая критическому анализу действующую налоговую систему, Д.В. Винницкий подчеркивает, что нарушения принципа равенства и всеобщности «способны повлечь за собой последствия, далеко выходящие за границы проблем собственно налогового права. Предоставление необоснованных налоговых льгот, установление дискриминационных режимов налогообложения определенных субъектов предпринимательской деятельности, равно как и любые иные возможные формы игнорирования принципа равенства и всеобщности налогообложения, в конечном счете, ведут к разрушению условий справедливой конкуренции на рынке товаров (работ, услуг), подрывают основы самой экономической системы государства, провоцируют налогоплательщика на недобросовестные действия во имя сохранения своей имущественной базы в условиях неравной конкурентной борьбы» [16, с. 37].

Принцип равенства налогоплательщиков перед законом и судом основан на ст. 19 Конституции РФ, в которой закрепляется, что, во-первых, все равны перед законом и судом; во-вторых, государство гарантирует равенство прав и свобод человека независимо от пола, расы, национальности, языка, происхождения, имущественного и должностного положения, места жительства, отношения к религии, убеждений, принадлежности к общественным объединениям, а также других обстоятельств.

Можно отметить, что равенство налогоплательщиков перед законом – понятие более широкое, по сравнению с равенством налогоплательщиков перед судом, так как первое определяет правовое положение налогоплательщиков во всех налоговых правоотношениях, а второе – только в сфере отправления правосудия.

Несоблюдение данного принципа в налоговом праве происходит довольно часто. На нарушение данного принципа указывает Д. Рогозин, который отмечает, что «...воронежцы вынуждены платить больше налогов, чем жители того же Татарстана; ... бюджетная обеспеченность жителей Татарстана куда выше, чем у жителей Воронежской области» [37, с. 6].

О. Чиркунов, рассматривая вопрос о равенстве налогоплательщиков, указывает, что «не могут два одинаковых вида бизнеса в зависимости от одного какого-то критерия – цвета глаз налогоплательщика или объема его оборота – работать по разной налоговой нагрузке. На самом же деле, одни работают по обычной системе уплаты налогов, другие – по упрощенной» [26, с. 7].

Отмечая узкий характер определения специальных налоговых режимов, данный законодателем, С.В. Барулин и Г.В. Жирова подчеркивают, что специальный налоговый режим следует рассматривать с двух методологических позиций: как организационно-финансовую категорию управления объективными налоговыми отношениями и как особую форму (механизм) налогового планирования. Как организационно-финансовая категория, специальный режим основывается на определенных принципах построения: справедливости, эффективности, нейтральности и простоты. По их мнению, специальные налоговые режимы должны строиться на следующих специальных организационных

принципах: принцип замещения единым налогом в совокупности других общережимных платежей; принцип сосуществования единого и части иных общеустановленных налогов и сборов; принцип максимально возможного учета особенностей условий хозяйствования плательщиков единого налога путем использования различного рода корректирующих коэффициентов и установления конкретного перечня других налогов; принцип упрощения системы налогообложения; принцип упрощения учета и налоговой отчетности; принцип обязательности; принцип налогового благоприятствования; принцип приоритетности и избирательности [11, с. 32-34].

Принципы имеют значение только для российского налогового права, но их роль очевидна и в зарубежном законодательстве.

Как показывает обзор публикаций, вопрос о конституционных принципах налогов и сборов в Германии не теряет своей актуальности и привлекает внимание, как ученых, так и практикующих судей. К базовым конституционным принципам ФРГ относится принцип поступления всех государственных доходов в бюджет, принцип запрета делегирования исполнительной власти прав по взиманию налогов, принцип нейтральности налогов и их направленности на достижение специальных целей управления, принцип финансовой независимости субъектов Федерации, принцип равенства перед законом в области налогообложения, принцип экономической обоснованности и пропорциональности налогового бремени.

В ФРГ действует принцип запрета делегирования исполнительной власти прав по взиманию налогов; нейтральности налогообложения в отношении организационной формы (существует единое мнение о принципиальной невозможности нейтрального налога. А нейтралитет при принятии решения, как считают Л. Остерлоо и Т. Джобс, может лишь приближаться к идеалу. Нейтральность налогообложения в действующем налоговом праве ФРГ не достигнута); работает принцип финансовой независимости субъектов Федерации; принцип равенства перед законом в области налогообложения; принцип соответствия требованию финансовой платежеспособности налогоплательщика; принцип экономической обоснованности и пропорциональности налогового бремени; принцип возврата или возмещения излишне уплаченных налогов и др.

К.О. Королева выделяет 10 основных принципов, характерных для налогового права США: право на информацию; право на качественное обслуживание; право уплачивать и не меньше, чем положено; право на оспаривание решений; право на обжалование решений; право на завершенность; право на частную жизнь, право на конфиденциальность; право на сохранение представительства; право на простую и справедливую систему [21, с. 182]. Однако вряд ли можно считать их принципами, так как речь идет о праве как мере возможного поведения.

Исходя из анализа указанных выше принципов, можно сделать вывод, что в зарубежном законодательстве также существуют проблемы, связанные с отсутствием четких критериев их определения и механизмов реализации на практике.

В настоящее время можно отметить тенденцию к расширению национального налогового права и его интеграцию в международное налоговое право, в связи с тем, что налоговые отношения затрагивают интересы не только одного государства, а очень многих. По справедливому замечанию Ю.А. Тихомирова, проблема соотношения международного и внутреннего права «прописана» пока в сфере науки международного права [42, с. 3]. Вопрос о международном налоговом праве является дискуссионным и связан с понятием «международного двойного налогообложения», которое представляет собой одновременное обложение в двух или более странах одного налогоплательщика в отношении одного и того же объекта одним и тем же или аналогичным налогом [27, с. 238], налоговым суверенитетом.

Статья 15 Конституции РФ закрепляет, что общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы, и если международным договором Российской

Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора. Необходимость приведения соответствия между российским налоговым правом и международным налоговым правом очевидна. С целью правовой помощи в разработке налогового законодательства в 1993 г. специалистами Гарвардского университета подготовлены Основы Мирового налогового кодекса.

Безусловно, и в международном налоговом праве принципам принадлежит существенная роль, особенно в свете последних изменений, связанных с глобальным мировым кризисом, происходящим на основе новой коронавирусной инфекции COVID-19.

На определенных принципах строится европейская налоговая гармонизация. К таким принципам относятся: принцип «пропорциональности» и «субсидиарности», заключающийся в том, что институты Европейского союза (ЕС) не вправе самостоятельно устанавливать нормы налогообложения, без их предварительного согласования со странами – членами ЕС; принцип «единогласия», выражающийся в принятии решений в сфере налогообложения всеми странами – членами ЕС на единогласной основе; принцип «налоговой недискриминации», которых включает в себя два основных положения: во-первых, невозможности прямого или косвенного обложения внутренними налогами одним государством-членом ЕС продукции другого государства ЕС в рамках, превышающих налогообложение национальной продукции, и, во-вторых, государство-член ЕС не должно облагать продукцию других государств-членов ЕС внутренними налогами с целью косвенной защиты другой продукции; принцип «нейтральности налогообложения», основанный на запрете на возмещение внутреннего налогообложения при ввозе продукции на территорию другого государства-члена ЕС в размере, превышающем уровень уплаченных прямых или косвенных налогов [19, с. 57-62].

Особое внимание в настоящее время в России уделяется принципу приоритета национального права над международным, в том числе в налоговой сфере. Изменения, внесенные в Конституции РФ Законом Российской Федерации о поправке к Конституции Российской Федерации от 14 марта 2020 г. ФКЗ № 1 «О совершенствовании регулирования отдельных вопросов организации и функционирования публичной власти» [2] в отношении приоритета национального права над международным (ст. 67, 79, 125 Конституции РФ), а также в ряд других федеральных конституционных и федеральных законов непосредственно затрагивают сферу регулирования налогового права, так как они направлены на укрепление суверенитета государства, в том числе налогового суверенитета.

По справедливому замечанию С.В. Левчук «без глубокого анализа принципов права не может быть решена проблема формирования единства «правового пространства» страны, обеспечена и сохранена преемственность в развитии правовой системы, единства теории и практики» [23, с. 42].

На основе вышеизложенного можно сделать следующие выводы.

Как позывает анализ законодательства, одни принципы налогового права закреплены в статьях Конституции РФ, другие – в ст.3 НК РФ и в иных статьях, третьи – в других нормативно правовых актах, четвертые – в Постановлениях Конституционного Суда РФ. Подобная «разбросанность» принципов налогового права не способствует их активной интеграции в сферу налогово-правового регулирования. Учитывая их теоретическое и практическое значение, можно предположить следующий вариант выхода из создавшегося положения: внести изменения и дополнения в НК РФ, где конкретно в отдельной главе «Принципы налогового права» изложить все принципы налогового права, что, в свою очередь, способствует формированию отдельного налогово-правового института. Законодательное закрепление принципов налогового права обеспечило бы единообразное понимание их как руководящих начал налогового законодательства. В настоящее время каждый принцип налогового права с учетом его значимости для всей системы российского права можно рассматривать в качестве правового института

налогового права. Принципы налогового права обусловлены тесной взаимосвязью и взаимозависимостью между собой, причем несоблюдение одного принципа может негативно отразиться на построении современного налогового права.

Принципы налогового права должны лежать в основе формирования правового государства. На развитие принципов налогового права определенное воздействие оказывают экономическое развитие страны, правовая культура, в том числе налоговая культура. Принципы налогового права имеют и субъективный и объективный характер. Первый объясняется тем, что они формируются законодателем, а второй – тем, что они отражают объективные отношения, возникающие в налоговой сфере. Сущность принципов налогового права обуславливается экономическим, политическим, моральным, правовым и практическим значением.

Литература

1. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020, с учетом поправок, внесенных Законом РФ о поправке к Конституции РФ от 14.03.2020 № 1-ФКЗ) // Российская газета. – 1993. 25 дек.; 2020, 16 марта; Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 04.07.2020.

2. Закон Российской Федерации о поправке к Конституции Российской Федерации от 14.03.2020 ФКЗ № 1 «О совершенствовании регулирования отдельных вопросов организации и функционирования публичной власти» // СЗ РФ. – 2020. – № 11. – Ст. 1416.

3. Постановление Конституционного Суда РФ от 06.02.2018 № 6-П «По делу о проверке конституционности положений п. 4 ст. 81 и ст.123 НК РФ в связи с жалобой ОАО «Таиф» // СЗ РФ. – 2018. – № 8. – Ст. 1275.

4. Постановление Конституционного Суда РФ 28.02.2019 № 13-П «По делу о проверке конституционности п.3 ст. 391 НК РФ в связи с жалобой ООО «Парус» // СЗ РФ. – 2019. – № 10. – Ст. 1045.

5. Постановление Конституционного Суда РФ от 06.06.2019 № 22-П «По делу о проверке конституционности положений подп. 3 п.8 ст. 346.43, ст. 346.47 и п. 1 ст. 346.48 НК РФ, а также положений Закона Мурманской области «О патентной системе налогообложения на территории Мурманской области» в связи с жалобой гражданина С.А. Глухова // СЗ РФ. – 2019. – № 24. – Ст. 3159.

6. Постановление Конституционного Суда РФ от 19.12.2019 № 41-П «По делу о проверке конституционности подп. 15 п.2 ст. 146 НК РФ в связи с запросом Арбитражного суда Центрального округа» // СЗ РФ. – 2019. – № 52 (ч.2). – Ст.8138.

7. Постановление Конституционного Суда РФ от 22.04.2020 № 20-П «По делу о проверке конституционности части 2 статьи 17 Федерального закона «О страховых пенсиях» в связи с жалобой гражданки И.К. Дашковой» // СЗ РФ. – 2020. – № 20. – Ст. 3224.

8. Постановление Конституционного Суда РФ от 30.06.2020 г. № 31-П «По делу о проверке конституционности положений подп. 12 п.1 и п.3 ст. 164, а также п.14 ст. 165 НК РФ в связи с жалобой компании «Gazprom Neft Trading GmbH» //СЗ РФ. 2020. № 28. Ст. 4497.

9. Постановление Конституционного Суда РФ от 29.04.2020 № 22-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 193 и пункта 4 статьи 195 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пункта 5 статьи 20 Федерального закона «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» в связи с жалобой общества с ограниченной ответственность «Центр-Продукт» //СЗ РФ. – 2020. – № 20. – Ст.3226.

10. Балацкий Е. Стабильность налоговой системы как фактор экономического роста // Общество и экономика. – 2005. – № 2. – С.100-119.
11. Барулин С.В., Жирова Г.В. Специальные налоговые режимы: теоретические и организационные основы // Финансы. – 2003. – № 10. – С. 32-34.
12. Белоносов В.О., Колесников Е.В. Принцип законности при производстве по уголовному делу и его интерпретация Конституционным Судом // Журнал российского права. – 2004. – № 5. – С. 51-57.
13. Братусь С.Н. Предмет и система советского гражданского права. – Москва: Госюриздат, 1963. – 198 с.
14. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н., Заринов В.М. Комментарий к Налоговому Кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный) / Под ред. А.В. Брызгалина. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – Москва: аналитика-Пресс, 2000.
15. Быля А.Б. Принципы и функции налогообложения. Финансовое право: учебник для бакалавров / отв. ред. Е.Ю. Грачева. – Москва: Проспект, 2018.
16. Винницкий Д.В. Принцип равенства и всеобщности налогообложения: проблемы реализации // Законодательство и экономика. – 2003. – № 4. – С. 33-37.
17. Дихтяр А.И., Рогожин Н.А. Судебная практика и развитие права в сфере регулирования предпринимательской деятельности // Российский судья. – 2003. – № 4. – С.9-16.
18. Ильин А.В. Сохранение налоговой базы – отраслевой принцип российского налогового законодательства // Финансы. – 2004. – № 9. – С.28-30.
19. Клементьев М.И. Актуальные вопросы регулирования налогообложения в ЕС // Аудитор. – 2003. – № 2. – С. 57-62.
20. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (части первой и второй) / Под ред. Р.Ф. Захаровой, С.В. Земляченко. – Москва: Проспект, 2001.
21. Королева К.О. Основные принципы налогового права в США // Наука XXI века: актуальные направления развития. – Самара: Самарский государственный экономический университет, 2020. – № 2. – С. 180-183.
22. Кучеров И.И. Налоговое право: Курс лекций. – Москва: АО «ЦентрЮр-Информ», 2002. – 317 с.
23. Левчук С.В. Принципы права как средство разрешения онтологических коллизий естественных и позитивных начал правопонимания // История государства и права. – 2020. – № 9. С. 38-45.
24. Леушин В.Д. Понятие, сущность и основные признаки права // Теория государства и права: Учебник для вузов / Отв. ред. В.Д. Первалов. – Москва: Юрайт, 2005.
25. Малько А.В. Принципы права // Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: Учебник. – Москва: Юристъ, 2004.
26. Мытарев В. Дело не в прокуратуре. Сенаторы предлагают уравнивать налоги для всех // Российская газета. – 2004. – С. 7.
27. Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. – Москва: Аналитика-Пресс, 1998.
28. Налоговое право: Учебное пособие / коллектив авторов; под ред. Е.М. Ашмаринной. – Москва: КНОРУС, 2017. – 294 с.
29. Новоженев А.Ю. Включение штрафных санкций по договорам в состав внереализационных доходов. Что такое экономическое обоснование налога // Российский налоговый курьер. – 2002. – № 17. – С. 23-26.
30. Новоженев А.Ю. Проблемы принципов налогового права // Ваш налоговый адвокат. – 2002. – № 4.
31. Общая теория советского права / под ред. Н.Г. Александрова, А.В. Мицкевич, И.С. Самощенко. – Москва: Юрид. лит., 1966.

32. *Пансков В.Г.* О некоторых спорных решениях Конституционного Суда Российской Федерации // *Налоговый вестник*. – 2001. – № 10. – С. 16-19.
33. *Парыгина В.А., Тадеев А.А.* Налоговое право Российской Федерации. – Ростов н/Д.: Феникс, 2002. – 480 с.
34. *Пискунова С.С.* Принципы права // *Теория государства и права: Учебник для вузов / Под ред. проф. М.М. Рассолова*. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: ЮНИТИ: Закон и право, 2004.
35. *Разгильдиева М.Б.* Понятие принципов налогового права // *Вестник Саратовской государственной академии права*. – 2001. – № 1 (24). – С. 63-64.
36. *Рассказов Л.П.* Теория государства и права: Учебник для вузов. – 6-е изд. – Москва: РИОР: ИНФРА-М, 2014.
37. «Родиону» слышат. Лидер партии Д. Рогозин – об укреплении регионов, принципах государственности и ситуации на Украине // *Российская газета*. – 2004. – 16 дек. – С. 6.
38. *Серёда Г.Б.* Экономические принципы налогообложения // *Налоги и налогообложение*. – 2012. – № 7 (97). – С. 70-75.
39. *Смирнов Д.А.* Классификация принципов налогового права: постановка проблемы // *Финансовое право*. – 2006. – № 4. – С. 22-26.
40. *Смирнов Д.А.* Принципы современного российского налогового права / Под ред. Н.И. Химичевой. – Москва: Юрлитинформ, 2009.
41. *Советский энциклопедический словарь / Гл. ред. А.М. Прохоров*. – 4-е изд. – Москва: Советская энциклопедия, 1988.
42. *Тихомиров Ю.А.* Глобализация: взаимовлияние внутреннего и международного права // *Журнал российского права*. – 2002. – № 11. – С. 3-12.
43. *Философский энциклопедический словарь*. – Москва: Советская энциклопедия, 2000.
44. *Хван Л.Б.* Налоговое право: Учебник. – Ташкент: Ташкент. гос. юрид. ин-т, Консаудитинформ, 2001. – 402 с.
45. *Химичева Н.И.* Налоговое право Российской Федерации // *Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева*. – 3-е изд. перераб. и доп. – Москва: Юрист, 2003.
46. *Хропанюк В.Н.* Теория государства и права: Учебник для бакалавров / под ред. В.Г. Струкозова. – Москва: «Омега-Л», 2017.
47. *Экономическая теория. Экспресс-курс: Учебное пособие / под ред. А.Г. Грязновой, Н.Н. Думной*. – Москва: КНОРУС, 2006.
48. *Ялбулганов А.А.* Плата за землю: механизм правового регулирования // *Финансовое право*. – 2003. – № 4. – С. 48-51.