

ПРАВОВОЕ ЗНАЧЕНИЕ ПРИНЦИПОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ РОССИИ И КАЗАХСТАНА

© 2010 Т.Д. Мыктыбаев

кандидат технических наук, доцент

Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации

E-mail: ter_finlaw@mail.ru

В статье обосновано, что в налоговом праве, как и в налогообложении, принципы являются тем базисом, на котором строится налогово-правовое регулирование. И в российской, и в казахстанской юридической науке ученые выделяют ряд принципов, которые в какой-то степени повторяются, но есть и достаточно оригинальные. Их рассмотрению посвящена статья.

Ключевые слова: Россия, Казахстан, налоговое право, принципы налогообложения.

Согласно энциклопедическому словарю Брокгауза и Ефрона “принцип (метаф.) или начало (principium, arch) - то, чем объединяется в мысли и в действительности известная совокупность фактов”.

Любая отрасль права базируется и функционирует на основе соответствующих принципов. Памятуя о том, что налог является как экономической, так и правовой категорией, следует отметить, что на важное значение принципов указывают ученые и финансовой, и юридической науки.

В налоговом праве, как и в налогообложении, принципы являются тем базисом, на котором строится налогово-правовое регулирование. И в российской, и в казахстанской юридической науке ученые выделяют ряд принципов, которые в какой-то степени повторяются, но есть и достаточно оригинальные.

В Российской Федерации трактовку принципов налогообложения дают в своих трудах практически все известные ученые и практики. Так, К.С. Бельский определяет принципы налогообложения как “основополагающие и руководящие идеи, которые осмысливаются и обосновываются учеными-финансистами и юристами в процессе исторического формирования налоговой системы. Принципы относятся не к налоговой системе непосредственно, а к социальной среде, питающей и поддерживающей эту систему, способствующей одновременно как ее устойчивости, так и динамике. Можно полагать, что социальная среда, в которой функционирует налоговая система, складывается из трех частей: экономической, юридической и научной”¹.

А.В. Демин предлагает в теории принципы налогообложения определять как основополага-

ющие, базовые положения, лежащие в основе налоговой системы государства. Часть таких принципов может быть закреплена нормативно, а часть - выведена посредством толкования налогового законодательства².

И.И. Кучеров указывает, что, по сути, принципы - это основополагающие руководящие идеи, которые являются своего рода главными ориентирами для всех участников налоговых правоотношений, их же берут за фундамент государства при построении и реформировании своих налоговых систем. Совокупность таких принципов составляет идейную основу налогообложения - налоговую доктрину того или иного государства, которая, в свою очередь, формирует его налоговую политику. Последняя же находит свое выражение в форме нормативно-правовых актов о налогах и сборах, издаваемых органами государственной власти и местного самоуправления³.

В казахстанской науке также немало внимания уделялось вопросам принципов налогообложения. В частности, известные казахстанские ученые А.И. Худяков и Г.М. Бродский полагают, что “если считать за принцип основное начало, на котором строится налогообложение, то речь следует вести о реально существующих вещах, а не о желаемом, и даже не о том, что должно быть с точки зрения научных представлений. С этих позиций в качестве реально существующих принципов налогообложения можно считать лишь те положения, которые прямо предусмотрены в конституции и налоговом законодательстве, либо которые можно с достаточной степенью обоснованности и достоверности вывести путем анализа этого законодательства, а также налоговой практики”⁴. Следует отметить, что А.И. Худя-

ков внес огромный вклад в развитие и казахстанской, и российской науки финансового права.

Ученик и последователь научных идей А.И. Худякова казахстанский ученый Е.В. Порохов указывает, что “принципы налогообложения представляют собой законодательно закрепленные основополагающие, фундаментальные начала и руководящие идеи в механизме налогообложения и правового регулирования налоговых отношений. Нормы-принципы необходимы для законодательного закрепления и последующей реализации в законодательстве идей провозглашенной и проводимой государством налоговой политики. Кроме того, нормы-принципы призваны гарантировать стабильность и преемственность налогового законодательства и определенность всех его положений и недвусмысленность их толкования”⁵.

Необходимо отметить, что первые принципы налогообложения были разработаны А. Смитом и А. Вагнером. А. Смит первый четко сформулировал основные принципы налогообложения, глубину, верность и точность которых отмечали ученые-финансисты конца XIX - начала XX в. Заслуга А. Вагнера состояла в том, что его дополнения принципов А.Смита носили концептуальный характер⁶. А.И. Худяков и Г.М. Бродский резюмируют, что принципы, предложенные А. Смитом, определяются в настоящее время как принципы справедливости (всеобщности и равномерности), определенности, удобства и экономичности (или эффективности) налогообложения⁷.

А. Вагнер разделяет основные принципы на четыре группы: финансовые, народнохозяйственные, этические принципы (или принципы справедливости) и административно-технические⁸.

В России принципы А. Смита пропагандировал и развивал русский экономист Н.И. Тургенев, который, в частности, определил шесть принципов распределения налогов⁹.

И.И. Кучеров выделяет две группы принципов: принципы международного налогового права и принципы налогообложения. Система принципов международного налогового права включает: принцип налогового суверенитета, принцип налоговой юрисдикции, принцип сотрудничества по вопросам налогообложения, принцип налоговой не дискриминации, принцип добросовестного исполнения норм международного права¹⁰. И.И. Кучеров указывает, что принципы налогообложения можно классифицировать по различным основаниям в соответствии с несколькими

научными подходами¹¹. Так, Н.П. Кучерявенко определяет: принципы налогового права, принципы построения налоговой системы, принципы налога при налогообложении, принципы налогового закона. По мнению А.Н. Козырина, все принципы налогообложения можно подразделить на юридические, социально-экономические и технические. Согласно функциональной классификации, предложенной Г.А. Гаджиевым и С.Г. Пепеляевым, принципы можно подразделить на обеспечивающие реализацию и соблюдение:

- основ конституционного строя;
- основных прав и свобод налогоплательщиков;
- начал федерализма.

С точки зрения А.В. Брызгалина, система принципов налогообложения включает в себя экономические и юридические принципы, а также организационные принципы налоговой системы.

В структуре принципов налогообложения И.И. Кучеров выделяет экономические принципы, организационно-функциональные принципы (принципы организации и функционирования налоговой системы), а также правовые принципы (принципы налогового права)¹².

Экономические принципы налогообложения определяют основные требования к налогам в соответствии с экономической теорией. К ним относятся принципы соразмерности и экономической обоснованности налогообложения, принцип экономности налогового администрирования.

Организационно-функциональные принципы налогообложения - это положения, определяющие внутреннее построение и функционирование налоговой системы. К данной группе можно отнести принцип единства и стабильности налоговой системы, принцип разграничения компетенции органов государственной власти и местного самоуправления по установлению и введению налогов и сборов, принцип удобства налогообложения.

Правовые принципы налогообложения определяют требования, которые предъявляются к установлению и введению налогов и сборов с точки зрения права. Это принципы законодательного установления налогов и сборов, недопустимости придания закону обратной силы, презумпция невиновности налогоплательщика.

Как отмечает Д.М. Щекин¹³, в последнем десятилетии XX в. Г.А. Гаджиев и С.Г. Пепеляев с учетом правовой позиции Конституционного Суда сформулировали ряд принципов¹⁴, которые

были позднее систематизированы последним¹⁵ в три группы принципов. Первая группа - это принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение основ конституционного строя. Ко второй группе относятся принципы, обеспечивающие реализацию, соблюдение основных прав и свобод налогоплательщиков. Третья группа - принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение начал федерализма.

В начале XXI в. Е.Н. Евстигнеев сформулировал следующие шесть основных юридических принципов налогообложения: равного налогового бремени; установления налогов законами; отрицания обратной силы налоговых законов; приоритета налогового закона над неналоговыми законами; наличия всех элементов налога в налоговом законе; сочетания интересов государства и обязанных субъектов.¹⁶

В.А. Кашин подразделяет принципы налогообложения на социально-политические, экономические и организационно-административные.¹⁷

Казахстанские ученые отмечают, что «налоговая наука обычно выделяет три группы принципов налогообложения: 1) экономические; 2) правовые; 3) организационные»¹⁸. Э.К. Идрисова относит к наиболее важным принципам налогообложения следующие:

- принцип справедливости - распределение налогового бремени должно быть равным и соразмерным получаемым доходам или благам (вертикальное и горизонтальное равенство);

- принцип экономической нейтральности - налоги не должны оказывать влияние на принятие субъектами экономических решений, или такое влияние должно быть минимальным;

- принцип соответствия экономической политике - налоговая структура должна способствовать использованию налоговой политики в целях стабилизации и экономического роста страны;

- принцип простоты - налоговая система должна быть понятной налогоплательщикам и не должна допускать произвольного толкования налогового законодательства;

- принцип экономичности - административные издержки по управлению налогами и соблюдению налогового законодательства должны быть минимальными¹⁹.

С.Т. Алибеков в рамках научного обоснования принципов организации налоговой системы предлагает следующую совокупность правил налогообложения казахстанской налоговой системы:

- классические принципы (справедливость, равенство, удобство, дешевизна);

- экономико-функциональные принципы, включающие стабильность, устойчивость, запрет обратной силы налоговых законов;

- стремление к универсальному налогообложению (четыре классических принципа);

- включение исключительно налоговых форм перераспределения расходов, однократность обложения;

- нейтральность, прозрачность и дискретность налогообложения (объект, ставки);

- равнонапряженность налогового бремени для всех субъектов налогового права;

- организационно-правовые принципы (децентрализация, единство налоговой системы).²⁰

Н.М. Артемов и Е.М. Ашмарина указывают, что принципы налогообложения можно подразделять на конституционные и отраслевые. При этом авторы, обращая внимание на то, что Конституция Российской Федерации непосредственно не закрепляет принципов взимания налогов, делают вывод о существовании «неписаных» принципов налогообложения, которые подлежат непосредственному применению. К таким принципам можно отнести:

- всеобщность (каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы);

- верховенство представительной власти в их установлении;

- прямое действие во времени законов, устанавливающих новые налоги;

- однократность налогообложения;

- очередность взимания налогов из одного источника (в целях уменьшения налогового бремени);

- определенность налогообложения (законодательные акты об отдельных налогах устанавливают субъект, объект и источник налога, налоговую ставку, сроки уплаты налога в бюджетную систему);

- приоритет ратифицированных в Российской Федерации международных норм и правил налогообложения в случае расхождения их с национальным правом²¹.

Принципы налогообложения в России и в Казахстане прямо не закреплены в основных законах (конституциях), однако содержатся в основополагающих базовых законах (налоговых кодексах).

В ч. 3 ст. 75 Конституции Российской Федерации²² содержатся нормы установления общих

принципов налогообложения и сборов федеральным законом. В развитие конституционных норм в Постановлении Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П отмечено, что “общие принципы налогообложения и сборов относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных начал и свобод человека и гражданина, принципов в Российской Федерации”²³.

Как отмечает член Конституционного Совета Республики Казахстан В.А. Малиновский, “при определении концепции и формата нашего Основного Закона был избран вариант ухода от его перенасыщения нормами-целями и нормами-принципами...”²⁴. Он указывает на то, что “Конституция Республики Казахстан являет собой подтверждение общего правила. В ст. 35 закреплено, что “уплата законно установленных налогов, сборов и иных обязательных платежей является долгом и обязанностью каждого”. Второй раз о налогах говорится в ст. 54, регламентирующей перечень вопросов, которые рассматриваются Парламентом в раздельном заседании палат путем последовательного их анализа вначале в Мажилисе, а затем в Сенате, и принятия конституционных законов и законов, которыми в числе других устанавливаются и отменяются государственные налоги и сборы (п. 2). Третий раз - в пп. 4 п. 2 ст. 61, где вопросы “налогообложения, установления сборов и других обязательных платежей” отнесены к важнейшим общественным отношениям, которые регулируются законом. Таким образом, наша Конституция относит вопросы установления или отмены налогов, сборов и других обязательных платежей и в целом налогообложения к предмету закона (а даже не законодательного акта или тем более законодательства вообще)”²⁵.

Можно сделать вывод, что в основных законах России и Казахстана установление принципов налогообложения является прерогативой только законодательных органов государств.

Однако формулированием основных принципов налогообложения занимается и Конституционный Суд Российской Федерации, и Конституционный Совет Республики Казахстан. Как отмечают Г.А. Гаджиев и С.Г. Пепеляев, “в ходе рассмотрения дел о проверке конституционности нормативных актов о налогах Конституционный Суд РФ дает толкования конституционных норм

и формулирует основные принципы налогообложения и сборов... Изучение правовых позиций Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения в основном состоит в рассмотрении сформулированных в его постановлениях основных принципов налогообложения и сборов, определении их содержания, сфер и способов применения”²⁶.

Вывод о формировании принципов Конституционным Советом Республики Казахстан можно сделать на основе следующего анализа. Подпункт 4 п. 1 ст. 72 Конституции Республики Казахстан²⁷ предоставляет право официального толкования норм Конституции исключительно Конституционному Совету Республики Казахстан. В Постановлении Конституционного Совета Республики Казахстан от 13 декабря 2001 г. № 19/2 “Об официальном толковании пунктов 1 и 5 статьи 52, подпункта 4 пункта 1 статьи 72 и пункта 3 статьи 74 Конституции Республики Казахстан”²⁸ указано, что, разъясняя смысл норм Конституции, Конституционный Совет исходит из понимания их словесного выражения, учитывая логическую взаимосвязь и сопряженность норм Конституции с ее общими положениями и принципами. Официальное толкование норм Конституции - это нормативное толкование, которое дается Конституционным Советом в соответствии со значением словесного выражения норм Конституции при помощи различных способов уяснения и извлечения их смысла. Объем толкования невозможно установить заранее, Конституционный Совет связан в выборе научных юридических методов официального толкования норм Конституции только самой Конституцией. Принимается во внимание логическая взаимосвязь и сопряженность норм Конституции с ее общими положениями и принципами. Нормативные постановления Конституционного Совета, создавая прецеденты толкования норм Конституции исключительно по вопросам субъектов обращения, восполняют смысловое понимание этих норм для прямого конституционного регулирования. При этом правовые позиции Конституционного Совета, вытекающие из норм Конституции, соответствуют самой Конституции. Выводов, которые прямо не следуют из смысла Конституции, записанных в ней норм, общих положений и принципов, Конституционный Совет Республики Казахстан не делает. Толкуя нормы Конституции, Совет не выходит за пределы предмета конституционного регулирования.