

Система налогово-правовых принципов

Е. Ю. Сабитова

Челябинский государственный университет, Челябинск, Россия

В данной статье рассмотрена система налогово-правовых принципов, охватывающая принципы налогообложения, налогового администрирования, ответственности за налоговые правонарушения и др.

Ключевые слова: *налоговое право, налогообложение, налоговое администрирование, налоговый контроль, принципы.*

Под принципом налогового права понимают: руководящую идею, в соответствии с которой осуществляется налогово-правовое регулирование [10, с. 87]; исходное нормативно-руководящее начало, определяющее общую направленность правового регулирования общественных отношений по уплате налогов и связанных с ними отношений [20, с. 30].

Актуальность исследования и значение принципов налогового права состоит в следующем. Во-первых, на этих принципах должны базироваться налогово-правовые теории и их структурные элементы (понятия, положения, учения и пр.). Во-вторых, принципы необходимо учитывать законодателю в процессе нормотворческой деятельности в сфере налогового права, то есть вносимые в Налоговый кодекс РФ (в дальнейшем — НК РФ) изменения и дополнения должны основываться на этих принципах и не противоречить им. В-третьих, на принципах налогового права должно основываться применение его норм.

Принципы соответствующей отрасли права сформулированы законодателем в Уголовном кодексе РФ (ст. 3–7), Уголовно-процессуальном кодексе РФ (глава 2), Уголовно-исполнительном кодексе РФ (ст. 8), Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях (ст. 1.4), Кодексе административного судопроизводства РФ (ст. 8–14), Земельном кодексе РФ (ст. 1), Трудовом кодексе РФ (ст. 2), Бюджетном кодексе РФ (глава 5).

Однако в Налоговом кодексе РФ принципы как таковые не сформулированы. Лишь в ст. 1 НК РФ сказано, что настоящий Кодекс устанавливает систему налогов и сборов, страховых взносов и принципы обложения страховыми взносами, а также общие принципы налогообложения и сборов в РФ, в том числе принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов субъектов РФ и местных налогов. Кроме того, в статьях 40 и 41 НК РФ указаны принципы определения цены товаров, работ, услуг и определения доходов.

В связи с этим авторы учебной литературы по налоговому праву пытаются каждый по-своему заполнить указанный пробел. Одни из них пишут о принципах налогового права [10, с. 87–88; 13, с. 10–11; 20, с. 29–54; 26, с. 293–303], другие — о принципах налогообложения [12, с. 79–116].

Так И. И. Кучеров к числу основных начал (принципов) законодательства о налогах и сборах, исходя из содержания ст. 3 НК РФ, отнес: всеобщность налогообложения; податное равенство; экономическую обоснованность налогов и сборов; определенность налогов и сборов; недопустимость налогов и сборов, препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав; недопустимость нарушения единого экономического пространства при налогообложении; законность установления налогов и сборов [10, с. 87].

Некоторые авторы учебников и учебных пособий перечисляют и рассматривают принципы налогообложения, которые, как они считают, закреплены в ст. 3 НК РФ [2, с. 11; 19, с. 25, 121].

Так, И. В. Никулкина указала следующие основные принципы налогообложения, отраженные в ст. 3 НК РФ:

- 1) законности налогообложения (п.п. 1, 3, 5, 6);
- 2) всеобщности и равенства налогообложения (п. 2);
- 3) обоснованности и соразмерности налогообложения (п. 1);
- 4) единства налоговой системы (п. 4);
- 5) определенности налоговых норм (п. 6, 7) [16, с. 70].

Ряд авторов учебников наряду с принципами налогообложения рассматривают еще и принципы юридической ответственности за нарушения налогового законодательства [11, с. 63–89, 397; 12, с. 79–116, 503].

В учебной литературе выделяют также:

- принципы налогового администрирования [14, с. 11];
- конституционные принципы налогообложения и сборов [5, с. 21–23; 23, с. 170–171];

- принципы налоговой ответственности [8, с. 343; 12, с. 503];
- принципы построения налоговых органов РФ [4, с. 44];
- общие принципы построения и функционирования налоговой системы РФ [7, с. 27].

Обзор литературы по налоговому праву позволил сделать следующие выводы.

Во-первых, в НК РФ принципы налогового права фактически не сформулированы. Те положения, которые изложены в ст. 3 НК РФ, законодатель назвал не принципами, а основными началами законодательства о налогах и сборах. Это означает, что положения ст. 3 НК РФ не соответствуют ч. 3 ст. 75 Конституции РФ, согласно которой система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом.

Во-вторых, в теории существуют разногласия: одни авторы положения ст. 3 НК РФ именуют принципами налогового права, другие — принципами налогообложения.

Представляется, что принципы налогового права нельзя отождествлять с принципами налогообложения.

Налоговое право — это отрасль российского права, которая регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов в РФ, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (п. 1 ст. 2 НК РФ).

Принцип налогового права — это выраженная в положениях налогового права основополагающая идея, обуславливающая цели, характер и пределы регулирования налоговых отношений.

Принцип налогового права обладает следующими признаками:

- 1) является основополагающей, руководящей идеей, основным, исходным положением налогового права, определяющим содержание его норм;
- 2) пронизывает содержание всего налогового права (например, принцип законности) или ряда его норм (например, принцип ответственности за виновное совершение налогового правонарушения — п. 6 ст. 108 НК РФ);
- 3) обязателен для законодателя, правоприменителя, юридических лиц и граждан, являющихся участниками налогово-правовых отношений;
- 4) обусловлен экономическими, социальными и политическими условиями функционирования общества и государства.

В экономическом словаре налогообложение истолковано как процесс установления и взимания налогов в стране, определение величины налогов и их ставок, а также порядка уплаты налогов и круга юридических и физических лиц, облагаемых налогами [1, с. 420].

Это определение налогообложения нуждается в уточнении в связи с тем, что одно из значений слова «обложить» — обязать к уплате какой-либо денежной суммы (налога, взноса) [18, с. 430; 21, с. 405]. Следовательно, налогообложение есть возложение правовой обязанности на юридическое или физическое лицо уплатить налог за счет собственных средств при наличии у него объекта конкретного налога.

Соответственно принцип налогообложения — это отраженная в нормах налогового права основополагающая, базовая идея, обуславливающая основание и условия возложения налогово-правовой обязанности на юридическое или физическое лицо уплатить налог при наличии у него объекта конкретного налога.

В-третьих, существуют разногласия относительно содержания и количества налогово-правовых принципов, а также различные взгляды на их систему.

Е. Ю. Жидкова считает, что система принципов налогообложения состоит из трех направлений. Первое направление включает экономические принципы равенства и справедливости, эффективности, соразмерности налогов, множественности. Ко второму направлению отнесены организационные принципы налогообложения: универсализации; удобства и времени взимания налога для налогоплательщика; разделения налогов по уровням власти; единства налоговой системы; гласности; одновременности; определенности. Третье направление охватывает юридические принципы налогообложения: законодательной формы установления; приоритетности налогового законодательства [6, с. 22–25].

В зависимости от направленности действия и смысла решаемых задач основные принципы налогообложения и сборов делят на три группы:

- 1) принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение основ конституционного строя: публичная цель взимания налогов и сборов; приоритет финансовой цели взимания налогов и сборов; ограничение специализации налогов и сборов; установления, изменения или отмены налогов и сборов законами; установления налогов и сборов в должной процедуре; ограничение форм налогового законодательства;
- 2) основные принципы налогообложения и сборов, обеспечивающие реализацию и соблюдение прав и свобод налогоплательщиков: юридическое равенство плательщиков

налогов и сборов; всеобщность налогообложения; равенство налогового бремени; соразмерность налогообложения конституционно значимым целям ограничения прав и свобод;

3) основные принципы налогообложения и сборов, обеспечивающие реализацию и соблюдение начал федерализма: единство налоговой политики; единство системы налогов; разделение налоговых полномочий [11, с. 80–91; 12, с. 105–117; 23, с. 171–178].

Д. В. Тютин принципы налогового права разделил на общеправовые, межотраслевые и отраслевые. В числе общеправовых принципов он указал принципы законности, определенности налогов и сборов, справедливости, юридического равенства, гуманизма, презумпции добросовестности, демократизма, гласности, ответственности за вину, защиты прав и свобод личности.

Межотраслевыми принципами налогового права, по его мнению, являются: предельное ограничение прав собственности федеральным законом; регулирование общественных отношений нормативными правовыми актами, принятыми по особой процедуре; запрет на нарушение единого экономического пространства РФ.

К отраслевым принципам налогового права автор отнес принципы: запрета на немедленное вступление в силу актов законодательства о налогах; запрета обратной силы закона, ухудшающего положение налогоплательщика; указания исчерпывающего перечня налогов в федеральном законе [20, с. 31–52].

Выделение в системе указанных принципов общеправовых вытекает из Конституции РФ. Так принцип равенства налогоплательщиков перед законом вытекает из смысла ст. 19 Конституции РФ, а принцип равенства прав субъектов РФ в принятии своего налогового законодательства — из содержания ст. 5 Конституции РФ. Общеправовой принцип законности основан на положениях ст. 57 Конституции РФ, в соответствии с которыми каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. При этом законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.

Поскольку на налоговые органы возложена обязанность администрирования страховых взносов, следовало бы ст. 57 Конституции РФ после слова «сборы» дополнить словами «страховых взносов».

Межотраслевые принципы распространяют свое влияние на группу родственных отраслей права. Родственными считаются нормативные правовые акты, которые объединяются понятием «финансовое право». В структуру финансового

права традиционно включают бюджетное право, налоговое право, банковское право, валютное право.

Принципами финансового права считают федерализм, законность, плановость [22, с. 39; 25, с. 21–23], единство финансовой политики и денежной системы, самостоятельность финансовой деятельности в рамках компетенции органов местного самоуправления, гласность, распределение полномочий в области финансовой деятельности на основе разделения законодательной, исполнительной и судебной властей [24, с. 23], равноправия субъектов РФ в области финансовой деятельности РФ [9, с. 67].

Отдельные налогово-правовые принципы сформулированы в ст. 3 НК РФ в виде начал законодательства о налогах и сборах.

Отраслевые налогово-правовые принципы необходимо отделить от принципов, касающихся только некоторых его институтов. Например, институт ответственности за налоговые правонарушения связан с принципами ответственности за вину, дифференциации и индивидуализации ответственности. В ст. 106 НК РФ указано, что налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное деяние налогоплательщика, плательщика страховых взносов, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность. Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном законом порядке (п. 6 ст. 108 НК РФ).

При назначении налоговой санкции учитываются обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения (ст. 112 НК РФ).

Одним из институтов налогового права является институт налогового администрирования, включающий налоговый контроль. Под налоговым администрированием понимают: систему управления налоговым процессом в государстве в лице его органов на основании законодательства [14, с. 7]; систему управления налоговыми отношениями, координирующую деятельность налоговых органов в условиях рыночной экономики [4, с. 12].

К принципам налогового администрирования, в частности, относят:

- совершенствование норм, регламентирующей деятельность налоговой администрации и налогоплательщиков;
- совершенствование организационной структуры аппарата налоговых органов;
- совершенствование контроля за соблюдением налогового законодательства, пресечение «теневых» экономических операций;
- развитие информационных технологий в налоговой системе;

- повышение результативности рассмотрения налоговых споров и т. д. [14, с. 11–12].

Согласно п. 1 ст. 82 НК РФ, налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами, плательщиками сборов и страховых взносов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном настоящим Кодексом. Институт налогового контроля представляет собой совокупность предусмотренных главой 14 НК РФ норм налогового права, регулирующих налоговый контроль.

Принципы налогового контроля в законе не сформулированы, но в учебной литературе они рассматриваются и делятся на общие и специфические.

К общим принципам организации контрольной деятельности относят: 1) безвозмездность осуществления; 2) правомочность; 3) профессионализм; 4) определенность предмета контроля; 5) координацию и взаимодействие органов контроля; 6) полноту; 7) превентивность [15, с. 32–33].

Специфическими принципами налогового контроля признают: 1) соблюдение процессуальной формы; 2) презумпцию невиновности налогоплательщика; 3) презумпцию правоты налогоплательщика; 4) соблюдение налоговой тайны; 5) обеспечение оптимального сочетания фискальной и регулирующей направленности налогового контроля [15, с. 33].

Итогом рассмотрения налогово-правовых принципов является следующий вывод. Система налогово-правовых принципов охватывает:

- 1) общеправовые принципы, основанные на положениях Конституции РФ;
- 2) межотраслевые принципы, характерные для финансового права;
- 3) общие принципы (основные начала) налогового права, закрепленные в ст. 3 НК РФ;
- 4) принципы институтов налогового права:
 - принципы ответственности за налоговые правонарушения;
 - принципы налогового администрирования и налогового контроля;
 - принципы построения налоговых органов РФ.

Список литературы

1. Борисов, А. Б. Большой экономический словарь / А. Б. Борисов. — М. : Книжный мир, 2010. — 860 с.
2. Бурцев, Д. Г. Основы налогового администрирования: базовый курс : учеб. пособие / Д. Г. Бурцев, Ю. А. Круг, С. Б. Мурашов. — СПб. : Центр подготовки персонала Федеральной налоговой службы, г. Санкт-Петербург, 2009. — 256 с.
3. Дадашев, А. З. Налоговый контроль в Российской Федерации : учеб. пособие / А. З. Дадашев, И. Р. Пайзулаев. — М. : КНОРУС, 2009. — 128 с.
4. Дорофеева, Н. А. Налоговое администрирование : учебник / Н. А. Дорофеева, А. В. Брилон, Н. В. Брилон. — М. : Дашков и К^о, 2013. — 296 с.
5. Ежов, Ю. А. Налоговое право : учеб. пособие / Ю. А. Ежов. — М. : Маркетинг, 2001. — 172 с.
6. Жидкова, Е. Ю. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / Е. Ю. Жидкова. — М. : Эксмо, 2010. — 240 с.
7. Кваша, Ю. Ф. Налоговое право : пособие для сдачи экзамена / Ю. Ф. Кваша, А. П. Зрелов, М. Ф. Харламов. — М. : Юрайт-Издат, 2004. — 218 с.
8. Крохина, Ю. А. Налоговое право : учебник / Ю. А. Крохина. — М. : Юрайт, 2014. — 506 с.
9. Крохина, Ю. А. Финансовое право России : учебник / Ю. А. Кохина. — М. : Норма : Инфра-М, 2011. — 720 с.
10. Кучеров, И. И. Налоговое право России : курс лекций / И. И. Кучеров. — М. : Центр ЮрИнфоР, 2006. — 448 с.
11. Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Юристъ, 2004. — 591 с.
12. Налоговое право : учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Альпина Паблишер, 2015. — 796 с.
13. Налоговое право : учеб. пособие / под ред. И. Ш. Киясханова, С. Н. Бочарова. — М. : Юнити-Дана : Закон и право, 2010. — 287 с.
14. Невская, М. А. Налоговое администрирование : учеб. пособие / М. А. Невская, М. А. Шалагина. — М. : Омега-Л, 2009. — 250 с.
15. Нестеров, Г. Г. Налоговый контроль : учеб. пособие / Г. Г. Нестеров, Н. А. Попонова, А. В. Терзиди. — М. : Эксмо, 2009. — 384 с.
16. Никулкина, И. В. Общая теория налогообложения : учеб. пособие. / И. В. Никулкина. — М. : Эксмо, 2011. — 208 с.
17. Ногина, О. А. Налоговый контроль: вопросы теории / О. А. Ногина. — СПб. : Питер, 2002. — 160 с.

18. Ожегов, С. И. Толковый словарь русского языка / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. — М. : Азбуковник, 1999. — 944 с.
19. Перов, А. В. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / А. В. Перов, А. В. Толкушкин. — М. : Юрайт-М, 2001. — 555 с.
20. Тютин, Д. В. Налоговое право : курс лекций / Д. В. Тютин. — М. : РАП : Эксмо, 2009. — 432 с.
21. Ушаков, Д. Н. Большой толковый словарь русского языка. Современная редакция / Д. Н. Ушаков. — М. : Дом Славянской книги, 2011. — 960 с.
22. Финансовое право : учебник / под ред. О. Н. Горбуновой. — М. : Юрист, 2001. — 495 с.
23. Финансовое право : учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. — М. : Проспект, 2009. — 528 с.
24. Финансовое право : учебник / под ред. И. И. Кучерова. — М. : Эксмо, 2011. — 592 с.
25. Финансовое право : учебник для бакалавров / под ред. Е. Ю. Грачевой. — М. : Проспект, 2013. — 576 с.
26. Финансовое право Российской Федерации : учебник / отв. ред. М. В. Карасева. — М. : Юрист, 2006. — 592 с.

Дата поступления: 20.06.2021

Дата принятия к опубликованию: 24.06.2021

Сведения об авторе

Сабитова Елена Юрьевна — кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры конституционного и муниципального права Института права Челябинского государственного университета. Челябинск, Россия. eysabitova@mail.ru

Библиографическое описание: Сабитова, Е. Ю. Система налогово-правовых принципов / Е. Ю. Сабитова // Вестник Челябинского государственного университета. Серия: Право. — 2021. — Т. 6, вып. 2. — С. 9–14.

Bulletin of Chelyabinsk State University. Series: Law. 2021. Vol. 6, iss. 2. Pp. 9–14.

System of tax and legal principles

E. Yu. Sabitova

Chelyabinsk State University, Chelyabinsk, Russia. eysabitova@mail.ru

This article considers the system of tax-legal principles, covering the principles of taxation, tax administration, liability for tax offenses, etc.

Keywords: *tax law, taxation, tax administration, tax control, principles.*

References

1. Borisov A.B. *Bol'shoi ekonomicheskii slovar'* [The Big Economic Dictionary]. Moscow, Book World, 2010. 860 p. (In Russ.).
2. Burtsev D.G., Krug Yu.A., Murashov S.B. Fundamentals of tax administration: basic course [Osnovy nalogovogo administrirovaniya: bazovyi kurs]. St. Petersburg, Center for Personnel Training of the Federal Tax Service, 2009. 256 p. (In Russ.).
3. Dadashev A.Z., Payzulaev I.R. *Tax control in the Russian Federation* [Nalogovyi kontrol' v Rossiiskoi Federatsii]. Moscow, Knorus, 2009. 128 p. (In Russ.).
4. Dorofeeva N.A., Brilon A.V., Brilon N.V. *Nalogovoe administrirovanie* [Tax administration]. Moscow, Dashkov and K^o, 2013. 296 p. (In Russ.).
5. Yezhov Yu.A. *Nalogovoe pravo* [Tax Law]. Moscow, Marketing, 2001. 172 p. (In Russ.).
6. Zhidkova E.Yu. *Nalogi i nalogoblozhenie* [Taxes and taxation]. Moscow, Eksmo, 2010. 240 p. (In Russ.).
7. Kvasha Yu.F., Zrellov A.P., Kharlamov M.F. *Nalogovoe pravo* [Tax law: allowance for passing the exam]. Moscow, Yurait, 2004. 218 p. (In Russ.).
8. Krokhina Yu.A. *Nalogovoe pravo* [Tax Law]. Moscow, Yurait, 2014. 506 p. (In Russ.).

9. Krokhina Yu.A. *Finansovoe pravo Rossii* [Financial law of Russia]. Moscow, Norma, Infra-M, 2011. 720 p. (In Russ.).
10. Kucherov I.I. *Nalogovoe pravo Rossii* [Tax Law of Russia]. Moscow, Tsentr YurInfoR, 2006. 448 p. (In Russ.).
11. *Nalogovoe pravo* [Tax law]. Moscow, Lawyer, 2004. 591 p. (In Russ.).
12. *Nalogovoe pravo* [Tax law]. Moscow, Alpina Pablischer, 2015. 796 p. (In Russ.).
13. *Nalogovoe pravo* [Tax law]. Moscow, Yuniti-Dana, Zakon i pravo, 2010. 287 p. (In Russ.).
14. Nevskaya M.A., Shalagina M.A. *Nalogovoe administrirovanie* [Tax administration]. Moscow, Omega-L, 2009. 250 p. (In Russ.).
15. Nesterov G.G., Poponova N.A., Terzidi A.V. *Nalogovyi kontrol'* [Tax Control]. Moscow, Eksmo, 2009. 384 p. (In Russ.).
16. Nikulkina I.V. *Obshchaya teoriya nalogooblozheniya* [General theory of taxation]. Moscow, Eksmo, 2011. 208 p. (In Russ.).
17. Nogina O.A. *Nalogovyi kontrol': voprosy teorii* [Tax control: questions of theory]. St. Petersburg, Peter, 2002. 160 p. (In Russ.).
18. Ozhegov S.I., Shvedova N.Yu. *Tolkovyi slovar' russkogo yazyka* [Interpretive Dictionary of the Russian Language]. Moscow, Azbukovnik, 1999. 944 p. (In Russ.).
19. Perov A.V., Tolkushkin A.V. *Nalogi i nalogooblozhenie* [Taxes and taxation]. Moscow, Yurite-M, 2001. 555 p. (In Russ.).
20. Tyutin D.V. *Nalogovoe pravo* [Tax Law]. Moscow, RAP, Eksmo, 2009. 432 p. (In Russ.).
21. Ushakov D.N. *Bol'shoi tolkovyi slovar' russkogo yazyka. Sovremennaya redaktsiya* [The great explanatory dictionary of the Russian language. Modern edition]. Moscow, House of the Slavic Book, 2011. 960 p. (In Russ.).
22. *Finansovoe pravo* [Financial law]. Moscow, Yurist, 2001. 495 p. (In Russ.).
23. *Finansovoe pravo* [Financial law]. Moscow, Prospect, 2009. 528 p. (In Russ.).
24. *Finansovoe pravo* [Financial law]. Moscow, Eksmo, 2011. 592 p. (In Russ.).
25. *Finansovoe pravo* [Financial law]. Moscow, Prospect, 2013. 576 p. (In Russ.).
26. *Finansovoe pravo Rossiiskoi Federatsii* [Financial law of the Russian Federation]. Moscow, Lawyer, 2006. 592 p. (In Russ.).