ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КАК СОСТАВНОЙ ЭЛЕМЕНТ НАЛОГОВОГО МЕХАНИЗМА

© 2012 г. Ольга Альбертовна Краснопёрова¹

Краткая аннотация: в статье анализируется один из основных элементов налогового механизма – принципы налогового права – основные начала нормативного регулирования в сфере налогообложения, обеспечивающие взаимосвязь налогового права, налогового законодательства и налоговой политики. Предложена авторская классификация принципов налогообложения, подразделяющая их на две категории: установленные на законодательном уровне и выработанные доктриной налогового права.

Annotation: one of the main elements of tax mechanism is analysed in the article – principles of tax law – the chief openings of normative regulation in taxation sphere providing the correlation of tax law, tax legislation and tax policy. The author's classification of taxation principles dividing them into two categories: fixed at legislative level and framed by the doctrine of tax law is offered.

Ключевые слова: налоговый механизм, налоговая политика, принципы налогообложения, законно установленные налоги и сборы, элементы налога, равенство налогообложения, налоговая справедливость, недискриминация в налоговой сфере, экономическая обоснованность налогов и сборов, добросовестность налогоплательщика.

Key words: tax mechanism, tax policy, principles of taxation, legally determined taxes and charges, elements of taxation, tax equality and equity, non-discrimination in tax sphere, economic ground of taxes and accumulations, bona fides of taxpayers.

Для реализации выработанной государством налоговой политики необходим соответствующий налоговый механизм, представляющий собой совокупность правил, форм и способов налогообложения, начиная от планирования налогов и заканчивая их учетом и составлением налоговой отчетности.

Структурными элементами налогового механизма являются принципы налогообложения, налоговая система, налоговое законодательство, элементы налога, налоговый федерализм, налоговый контроль, учет и отчетность по налогам, прогнозирование и планирование налоговых платежей.

Принципы налогового права, будучи основными началами нормативного регулирования, задают тон всему последующему правотворчеству в налоговой сфере, обеспечивая его логичность, непрерывность и сбалансированность. Существующие в государстве налоговые законы и иные нормативные акты фискального характера должны соотноситься с этими постулатами и ни в коем случае не противоречить им, поскольку принципы выступают в роли гаранта соблюдения основных прав человека – высшей ценности в обществе. Конституционный Суд РФ в Постановлении

от 21 марта 1997 г. отметил, что “принципы налогообложения и сборов относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации”².

Кроме того, данные постулаты обеспечивают взаимосвязь налогового права, налогового законодательства и налоговой политики, содействуют отмене устаревших и принятию новых юридических норм. Велико их значение в восполнении пробелов, нередко встречающихся в нормативных актах, а также в толковании действующего законодательства. Наконец, принципы выступают в роли основных критериев для оценки качества налоговой системы страны. На современном этапе развития Российского государства, как отмечает проф. Н.И. Химичева, “вопросы принципов – основных правовых начал вновь становятся наиболее актуальными”³.

² См.: Собрание законодательства РФ. 1997. № 13. Ст. 1602.

³ Химичева Н.И. Актуальность научного обоснования принципов современного российского финансового права и их законодательного закрепления // Актуальные проблемы современного финансового права России. Сб. науч. тр., посвященный 80-летию Н.И. Химичевой. Саратов, 2008. С. 8–18.

¹ Советник Правового управления Аппарата Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации, кандидат юридических наук, доцент (E-mail: krasnolga@mail.ru).

Интересна математическая трактовка принципов права, сформулированная О.А. Борзуновой: “Принципы права представляют собой систему координат, в рамках которой развивается соответствующая отрасль права, и одновременно вектор, определяющий направление развития этой отрасли, что особенно актуально для налогового права в условиях продолжающейся налоговой реформы”⁴.

В специальной литературе можно встретить различные классификации принципов налогового права. По мнению проф. А.Н. Козырина, все принципы налогообложения следует разделить на юридические, социально-экономические и технические⁵. М.В. Беспалов называет следующие принципы: единство законодательной и нормативно-правовой базы, стабильность налогового законодательства, рациональность и оптимальность налоговой системы, организационно-правовое построение налоговой системы, единоначалие и централизация управления налоговой системой, целевое поступление налогов в бюджеты соответствующих территориальных образований, оптимальное количество элементов в составе налоговой системы, при которых обеспечивается необходимая собираемость налогов в бюджет соответствующего территориального образования⁶.

Н.П. Кучерявенко считает, что существуют принципы налогового права, принципы построения налоговой системы, принципы налога или налогообложения, принципы налогового закона⁷. С точки зрения О.А. Борзуновой, принципы налогообложения можно отнести к двум группам: основные принципы налогообложения и специальные принципы налогообложения, или принципы “второго уровня”. К основным принципам относятся принципы, непосредственно вытекающие из Конституции РФ и выступающие основными гарантиями реализации основных начал социального, государственного и национального устройства. Эти принципы существенны как для налоговой системы в целом, так и для ее составных частей. Специальные принципы не вытекают не-

посредственно из Конституции РФ и, как правило, лежат в основе правового регулирования конкретных элементов налоговой системы, развивая положения основных принципов⁸. И.И. Кучеров выделяет экономические принципы, организационно-функциональные принципы (принципы организации и функционирования налоговой системы) и правовые принципы (принципы налогового права)⁹.

Некоторые авторы вместо термина “основные принципы” используют понятие “общие принципы”¹⁰. Так, в представлении М.Н. Кобзарь-Фроловой система принципов налогообложения может быть разбита на три группы: общие принципы, относящиеся к общим основам государственного устройства (федерализм, законность, всеобщность налогообложения, равенство и др.), специальные принципы, относящиеся к специфическим особенностям налоговой системы (сбалансированность, системность, обоснованность, справедливость, унификация, недискриминация и др.) и иные принципы, свойственные не только налоговым, но и иным правовым отношениям (неотвратимость ответственности, презумпция невиновности и др.)¹¹.

В рамках настоящего исследования хотелось бы предложить более простую и, на наш взгляд, соответственно, более приемлемую и удобную в использовании **классификацию, подразделяющую все существующие принципы налогообложения на две категории: установленные на законодательном уровне и выработанные доктриной налогового права.**

Принципы, относящиеся к первой категории, закреплены в Конституции РФ и в ст. 3 Налогового кодекса РФ (НК РФ). Их легальное определение – “основные начала законодательства о налогах и сборах” – означает, что все иные нормы НК РФ должны соответствовать положениям ст. 3 Кодекса, т.е. “применение налогового законодательства по аналогии не допустимо”¹². Профессор Г.А. Гаджиев назвал указанные принципы «кон-

⁴ Борзунова О.А. Налоговый кодекс Российской Федерации: генезис, история принятия и тенденции совершенствования. М., 2010 // СПС “КонсультантПлюс”.

⁵ См.: Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. С. 77.

⁶ См.: Беспалов М.В. Анализ основных приоритетов российской налоговой политики в современных экономических условиях // Налоги. 2010. № 1. С. 28–32.

⁷ См.: Кучерявенко Н.П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине. Харьков, 1997. С. 53–55.

⁸ См.: Борзунова О.А. Указ. соч.

⁹ См.: Кучеров И.И. Состав принципов налогообложения и их правовое закрепление // Финансовое право. 2009. № 3. С. 8.

¹⁰ Демин А.В. Общие принципы налогообложения (Анализ судебно-арбитражной практики) // Хозяйство и право. 1998. № 2, 3.

¹¹ См.: Кобзарь-Фролова М.Н. К вопросу о налоговой политике и стимулирующей роли налогов и сборов // Финансовое право. 2011. № 1. С. 22.

¹² Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (Частью первой и второй) / Под ред. Л.Л. Горшковой // СПС “КонсультантПлюс”.

ституционными принципами законодательства о налогах и сборах, являющимся ядром общих принципов налогообложения и сборов, – конституционного института, предусмотренного в пункте “и” части 1 статьи 72 и в части 3 статьи 75 Конституции РФ»¹³.

Перечень законодательно установленных принципов налогообложения является исчерпывающим. Рассмотрим эти принципы подробнее.

Принцип законности. Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Это один из основополагающих принципов налогообложения, закрепленный на конституционном уровне (ст. 57 Конституции РФ). По смыслу вышеуказанной статьи налоги и сборы, взимаемые не на основе закона, не могут считаться законно установленными. Данное положение имеет значение как при оценке конституционности закона, в том числе закона субъекта Федерации, устанавливающего конкретный налог, так и при оценке конституционности полномочия органа государственной власти на установление налога (Постановление Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г.¹⁴).

В частности, Конституция РФ относит федеральные налоги и сборы к ведению Российской Федерации (п. “3” ст. 71) и предусматривает, что система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов устанавливаются федеральным законом (ч. 3 ст. 75); принятые Государственной Думой федеральные законы по вопросам федеральных налогов и сборов подлежат обязательному рассмотрению в Совете Федерации (ст. 106). Из этих положений вытекает, что федеральные налоги и сборы следует считать “законно установленными”, если они установлены федеральным законодательным органом в надлежащей форме, т.е. федеральным законом, в предусмотренном законом порядке и введены в действие в соответствии с действующим законодательством¹⁵.

Таким образом, ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ (п. 1, 5 ст. 3).

Благодаря рассматриваемому принципу налогообложения налогоплательщики защищены от

возможного произвола органов исполнительной и судебной власти. Кроме того, закон имеет большую юридическую силу, процедура его принятия гораздо сложнее, чем актов органов исполнительной власти. Поэтому чисто теоретически вероятность наличия в законе непродуманных и противоречивых положений, посягающих на права и интересы физических лиц и организаций, должна быть значительно меньше, хотя на практике достичь этого удается далеко не всегда.

Налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства (ст. 17 НК РФ), т.е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства¹⁶.

Согласно ст. 17 НК РФ к существенным элементам налога относятся: налогоплательщики; объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога. В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

При установлении сборов определяются их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам.

Принцип равенства налогообложения. Исчерпывающая, точная и четкая трактовка данного принципа, установленного п. 1 ст. 3 НК РФ, дана Конституционным Судом РФ в Постановлении от 13 марта 2008 г. по делу о проверке конституционности отдельных положений п/п. 1 и 2 п. 1 ст. 220 НК РФ в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой: “В налогообложении равенство понимается прежде всего как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя и что принцип равенства налогового бремени нарушается в тех случаях, когда определенная категория налогоплательщиков попадает в иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное

¹³ Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации / Под ред. Б.Н. Топорнина, Г.А. Гаджиева, Р.Ф. Захаровой. М., 2005. С. 56.

¹⁴ См.: Собрание законодательства РФ. 1996. № 16. Ст. 1909.

¹⁵ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 18 февраля 1997 г. № 3-П // Собрание законодательства РФ. 1997. № 8. Ст. 1010.

¹⁶ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П // Собрание законодательства РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.

правовое регулирование. Налогоплательщики... при одинаковой платежеспособности должны нести равное бремя налогообложения”¹⁷. Таким образом, Конституционный Суд РФ подчеркивает, что равенство в налоговом праве реализуется не как уплата налога в одинаковом размере, а в первую очередь как экономическое равенство налогоплательщиков.

Некоторые авторы называют принцип равенства налогообложения принципом равного налогового бремени, который базируется на сравнении свободных средств, остающихся у налогоплательщиков после уплаты всех налогов и расходов, необходимых для осуществления нормальной жизнедеятельности¹⁸.

По мнению А.А. Исаева, “учение о справедливости в политике налогов содержит в себе ответы на два вопроса: 1) кто должен платить налоги? и 2) как достигнуть уравнительности при распределении налогов между плательщиками?”¹⁹.

Как совершенно правильно отмечают ученые, абсолютное юридическое равенство может обернуться тяжелыми социальными последствиями для отдельных категорий налогоплательщиков: инвалидов, пенсионеров, детей, безработных, лиц, пострадавших от стихийных бедствий. Отсутствие привилегий изначально не позволит указанным субъектам наравне со всеми конкурировать в условиях единого правопорядка. Чтобы гарантировать этим лицам минимально достойный уровень жизни, их налогово-правовой статус должен содержать льготы, преференции, преимущества, различные формы социальной поддержки²⁰. Именно поэтому законодатель предусмотрел определенные исключения из принципа равенства налогообложения в виде налоговых льгот²¹.

Справедливость налогообложения. Данный принцип дополняет и, на наш взгляд, усиливает действие предыдущего принципа – равенства налогообложения. Равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов.

При этом налоги не должны парализовать реализацию гражданами их конституционных прав²².

Соразмерность налогообложения означает его нечрезмерность. Обеспечение неформального равенства граждан требует учета фактической способности гражданина (в зависимости от его дохода) к уплате налога в соответствующем размере (п. 1 ст. 3 НК РФ).

Принцип справедливого налогообложения базируется на нормах международного права. Согласно ст. 25 Всеобщей декларации прав человека и гражданина 1948 г., ст. 7 и 11 Международного пакта об экономических, социальных и культурных правах 1966 г. человеку должны быть, как минимум, оставлены достаточные средства для поддержания жизнедеятельности себя и своей семьи.

Некоторые исследователи не считают налоговую справедливость отдельным постулатом, а рассматривают ее как элемент принципа равенства, дополняющий и повышающий его роль и значение. “Согласно пункту 1 статьи 3 НК принцип равенства адекватно дополняется требованием соразмерности налогообложения, то есть учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога”, – отмечает А.В. Демин²³. Этим как раз и объясняется тот факт, что налоговая справедливость зачастую именуется в научной литературе не принципом, а требованием.

Вместе с тем существует точка зрения, согласно которой принцип справедливости непосредственно вытекает из норм Конституции РФ и имеет сложное содержание, объединяя в себе несколько законодательно определенных принципов, закрепленных в п. 1–3 ст. 3 НК РФ: всеобщности налогообложения, равенства налогообложения, учета фактической способности к уплате налога, соразмерности налогообложения²⁴.

Полагаем, что справедливость налогообложения должна рассматриваться как отдельный, самостоятельный и очень важный принцип законодательства о налогах и сборах, поскольку под справедливостью применительно к налоговым отношениям понимается прежде всего матери-

¹⁷ См.: Собрание законодательства РФ. 2008. № 12. Ст. 1183.

¹⁸ См., например: Борзунова О.А. Указ. соч.

¹⁹ Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов // В кн.: Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 496.

²⁰ См.: Демин А.В. Налоговое право России. Учебн. пос. Красноярск, 2006. С. 164; Урубкова И.А. Принцип справедливости налогообложения и налоговые льготы // Налоги и налогообложение. 2010. № 8 // СПС “КонсультантПлюс”.

²¹ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 7 ноября 2008 г. № 1049-О-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2009. № 2.

²² См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П // Собрание законодательства РФ. 1996. № 16. Ст. 1909.

²³ См.: Демин А.В. Право, справедливость, налогообложение: исходные предпосылки // СПС “КонсультантПлюс”; Пресняков М.В. Конституционная концепция принципа справедливости. М., 2009 // Там же.

²⁴ См.: Урубкова И.А. Принцип справедливости в налоговом праве: историко-теоретический аспект // Налоги и налогообложение. 2011. № 5. С. 31.

альная справедливость, затрагивающая имущественные интересы субъектов налогообложения. Налогообложение всегда означает определенные ограничения права собственности, закрепленного в ст. 35 Конституции РФ²⁵. Именно поэтому для различных налогоплательщиков устанавливаются дифференцированные налоговые ставки и разные налоговые обязанности, хотя они юридически равноправны.

Важным шагом на пути реализации принципов равного и справедливого налогообложения в нашей стране могло бы стать восстановление прогрессивной шкалы ставок налога на доходы физических лиц, отмененной с 1 января 2001 г. в связи с введением единой 13%-ной ставки данного налога. Отмена прогрессивного подоходного налогообложения объяснялась необходимостью снижения затрат и упрощения налогового администрирования, легализации зарплат, выдаваемых в конвертах, и повышения привлекательности России для частных инвесторов. Прошло более 10 лет, однако ни одна из указанных целей так и не была достигнута.

Прогрессивное налогообложение личных доходов широко применяется в подавляющем большинстве стран мира. При этом граждане с низкими доходами в экономически развитых странах чаще всего полностью освобождены от подоходного налога. Например, в США нулевая ставка применяется при доходах до 8450 долл. в год, в Швеции – до 306 тыс. шведских крон, в Швейцарии – до 16 100 франков, в Австрии – до 10 тыс. евро, в Ирландии – до 5210 евро, в Испании – до 2400 евро, в Норвегии – 36 тыс. норвежских крон, а в Австралии – до 6 тыс. австралийских долл.

Под воздействием экономического кризиса максимальные ставки налога в 2010 г. были повышены в США до 42%, в Англии – до 50%, а в ряде развитых стран максимальный уровень налогообложения доходов физических лиц с учетом страховых взносов, местных и социальных налогов достигает 70%. В результате в США 80% федерального бюджета обеспечивается налогами, взимаемыми с 20% граждан с наиболее высокими доходами.

Единая ставка налога на доходы физических лиц кроме России используется в Грузии, Эстонии, Латвии, Украине, Чехии, Словакии и Румынии. Вместе с тем заявленные сложности собираемости налогов при прогрессивных ставках представляются необоснованными. Показателен

в этом отношении пример Китая, в котором при численности населения, на порядок превышающей численность населения России, успешно применяется 9-ступенчатая прогрессивная система подоходного налогообложения с минимальной ставкой – 5% и максимальной – 45%, что обеспечивает устойчивый рост экономики даже в условиях глобального экономического кризиса. А высокая собираемость налогов в развитых странах обеспечивается системой 100%-ного компьютерного учёта доходов и расчёта налоговых платежей.

Отсутствие должного учета фактической способности гражданина (в зависимости от его заработка, дохода) к уплате публично-правовых обязательных платежей в соответствующем размере ставит под сомнение исполнимость его налоговых обязательств, а следовательно, смысл самой конструкции института налогов и сборов. Ведь принуждение налогоплательщика к несению непосильного для него налогового бремени может иметь два следствия. Первое – уклонение данного лица от исполнения своих налоговых обязательств незаконными способами, т.е. совершение налогового правонарушения. Второе – налогоплательщик будет вынужден отказаться от имеющихся у него объектов налогообложения. В этом случае фискальной цели налога как источника пополнения государственной казны вообще не удастся достигнуть.

Не случайно Конституционный Суд РФ в одном из своих постановлений подчеркнул, что налоговые обязательства граждан являются прямым следствием их деятельности в экономической сфере и потому неразрывно с ней связаны. Возникновению налоговых обязательств, как правило, предшествует вступление гражданина в гражданские правоотношения, т.е. налоговые обязательства тесно связаны с гражданско-правовыми отношениями. Ведь любая сделка имеет целью получение прибыли, а принципы определения дохода установлены налоговым законодательством. С учетом этого в п. 1 ст. 11 НК РФ установлено, что институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в данном Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в соответствующей отрасли законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ (п. 4 вышеупомянутого Постановления Конституционного Суда РФ от 13 марта 2008 г.).

²⁵ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П.

В то же время было бы неверным утверждать, как это делает Е.В. Тарибо²⁶, что налоговые отношения базируются на гражданско-правовых отношениях. Ведь они возникают в силу закона, а не в результате, например, совершения сделки. В этом плане нам более близка точка зрения К.И. Скловского, считающего, что гражданско-правовая сделка не может иметь своей целью уплату или неуплату налога²⁷.

Налоговая недискриминация. Принцип недискриминации налогообложения закреплен в п. 2 ст. 3 НК РФ. Следует отметить, что данному постулату также уделяется пристальное внимание не только в рамках национального законодательства, но и в международно-правовых актах по налоговым вопросам – типовых конвенциях и основывающихся на них двусторонних соглашениях в сфере налогообложения. В частности, согласно ст. 24 Типовой налоговой конвенции ОЭСР, которая так и называется “Недискриминация”, физические и юридические лица одного договаривающегося государства не должны подвергаться в другом договаривающемся государстве иному или более обременительному налогообложению или связанным с ним обязанностям, чем налогообложение и связанные с ним обязанности, которым подвергаются или могут подвергаться указанные лица этого другого государства при тех же условиях, например, в отношении определения резидентства. В п. 3 ст. 4 указанной Конвенции закреплено, что требования о недискриминации не означают безусловной обязанности государства предоставлять резидентам другой страны какие-либо льготы, освобождения и скидки по налогам, которые имеют свои резиденты на основании гражданского статуса, семейных обязанностей, иных обстоятельств.

Итак, в международной трактовке принципа недискриминации главное, чтобы налогоплательщики находились в одинаковых обстоятельствах, относящихся к их правовому статусу и фактической деятельности. Например, установление различных правил налогообложения для двух резидентов одного и того же государства – проявление налоговой дискриминации. Если же разные правила будут действовать в отношении резидента и нерезидента данного государства, то это не должно считаться фактом дискриминации.

“Почти во всех странах существуют налоговые правила, регулирующие налоговый режим для своих резидентов, действующих за границей, и для иностранных налогоплательщиков, действующих в стране”, – отмечает Р.Л. Дернберг²⁸. Поэтому 30%-ный налог, который взимается в соответствии со ст. 871 (а) Кодекса внутренних доходов США с получаемых американским нерезидентом на территории Штатов доходов в виде процентов, роялти, дивидендов и иных периодических поступлений и удерживается у источника выплаты, ученый абсолютно правильно не считает дискриминационным, «поскольку нерезиденты не находятся в “подобных условиях” по сравнению с американскими резидентами: резиденты США облагаются налогом на мировой доход, в то время как нерезиденты, как правило, облагаются налогом только на доходы, связанные с США, по правилам об источнике дохода. Вышеназванная мотивировка допускает применение к нерезидентам различных правил для освобождения от налога, определения гражданского статуса лица, заполняющего налоговую декларацию (filing status), от которого зависят ставки подоходного налога и т.д.»²⁹.

Аналогичные правила действуют и в российском налоговом законодательстве: в соответствии с п. 1 ст. 224 НК РФ для резидентов Российской Федерации предусмотрена 13%-ная ставка налога на доходы физических лиц. Нерезиденты же на основании п. 3 указанной статьи уплачивают НДФЛ по ставке 30%.

По мнению проф. В.И. Крусса, “такие объективные и разумные правовые неравенства могут и должны использоваться для исправления фактического неравенства в зависимости от обстоятельств, сферы применения и контекста”³⁰. Такую же мысль высказал М.В. Пресняков, который отметил, что “представления о недопустимости дискриминации должны развиваться параллельно с концептуализацией идеи о необходимости дифференцированного отношения к обладателям прав и свобод”³¹.

Дискриминационный характер налогов и сборов по российскому законодательству имеет место, если предусматривается различный порядок

²⁶ См.: Тарибо Е.В. Добросовестность налогоплательщика в правоприменительной практике // ЭЖ-юрист. 2006. № 18.

²⁷ См.: Скловский К.И. О пределах действия нормы статьи 169 ГК РФ // Вестник гражданского права. Т. 7. 2007. № 3. С. 135, 136.

²⁸ См.: Дернберг Р.Л. Международное налогообложение. М., 1997. С. 24.

²⁹ Там же. С. 115.

³⁰ Кресс В.И. Теория конституционного правоупотребления. М., 2007. С. 568.

³¹ Пресняков М.В. Конституционная концепция принципа справедливости / Под ред. Г.Н. Комковой. М., 2009 // СПС “КонсультантПлюс”.

их применения по социальным, расовым, национальным, религиозным и иным подобным критериям, а также в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

Конституционный Суд РФ относит к числу дискриминационных факторов налогообложения организационно-правовую форму и характер (содержание) предпринимательской деятельности, а также местонахождение налогоплательщика³². В частности, в вышеупомянутом Постановлении от 21 марта 1997 г. Конституционный Суд РФ указал: “Не допускается установление дополнительных, а также повышенных по ставкам налогов в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика и иных носящих дискриминационный характер оснований”.

Экономическая обоснованность налогообложения. Пунктом 3 ст. 3 НК РФ предусмотрено, что налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Верховный Суд РФ в Определении от 17 ноября 2004 г. по делу № 9-Г04–24 особо обратил внимание на то, что “в соответствии с п. 3 ст. 3 Кодекса налоги и сборы должны иметь экономическое основание, а не обоснование”³³. Хотя в специальной литературе высказывается точка зрения, согласно которой экономическое основание и экономическая обоснованность налога рассматриваются как тождественные понятия. Например, Г.В. Бойцов, М.Н. Долгова и Г.М. Бойцова отмечают, что экономическое основание означает “прежде всего эффективность, самокупаемость налогов, то есть суммы, взимаемые государством по каждому отдельному налогу, должны превышать затраты на его сбор, обслуживание и контроль”³⁴.

Однако такая позиция неверна, поскольку обязанность платить налог напрямую связана с наличием у физического лица или организации объекта налогообложения – дохода, прибыли, имущества и др. Не случайно в п. 1 ст. 38 НК РФ объект налогообложения определяется как реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход,

расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

Без объекта налогообложения, являющегося экономическим основанием налога, не может возникнуть обязанность его уплаты. “Не любой юридически значимый факт может порождать обязанность платить налог, а лишь тот, который свидетельствует о возникновении дохода”, – утверждает С.И. Айвазян³⁵. Аналогичное мнение высказывают другие авторы: “Требование при установлении любого налога исходить из его экономического основания должно поставить барьеры так называемому налоговому произволу государства, когда оно устанавливает налоги исключительно из фискальных соображений, желая во что бы то ни стало пополнить доходную часть бюджета. Одной лишь потребности государства в финансовых ресурсах недостаточно для установления налога или сбора. Понятие экономического основания налога напрямую связано с понятием объекта налогообложения”³⁶.

Об экономической обоснованности (и то с большой натяжкой) можно говорить применительно к сборам, поскольку сбор на основании п. 2 ст. 8 НК РФ представляет собой обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий). Иными словами, сбор по своей правовой природе является платой за услуги, оказываемые государством плательщику сбора, а значит, может быть соразмерен этим услугам. Например, Д.В. Винницкий отмечает, что принцип экономической обоснованности характеризуется соразмерностью ограничения экономических интересов частных субъектов. При установлении, введении и взимании сборов он проявляет себя так же, как требование соразмерности сбора оказываемым плательщику услугам, правам или пре-

³² См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П // Собрание законодательства РФ. 1997. № 13. Ст. 1602; Постановление Конституционного Суда РФ от 20 января 2001 г. № 2-П // Собрание законодательства РФ. 2001. № 7. Ст. 701.

³³ СПС “КонсультантПлюс”.

³⁴ Бойцов Г.В., Долгова М.Н., Бойцова Г.М. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации. М., 2006 // Там же.

³⁵ См.: Налоговый кодекс РФ. Часть первая. Постатейный комментарий / Под ред. В.И. Слома. М., 1999. С. 18.

³⁶ Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (Часть 1) (Постатейный) / Под ред. А.Н. Козырина, А.А. Ялбулганова // СПС “КонсультантПлюс”.

имуществам, получаемым в связи со взиманием данного сбора³⁷.

Принцип единства налоговой политики. Налоговая политика как совокупность осуществляемых государством мероприятий, направленных на обеспечение своевременной и полной уплаты налогов и сборов, в объемах, позволяющих доставить ему необходимое финансирование³⁸, имеет очень важное значение для регулирования налогообложения, поскольку предопределяет действующую налоговую систему и должна учитывать интересы всех участников налоговых отношений. Следовательно, единство налоговой политики имеет прямым следствием единство существующей в государстве налоговой системы, что, в свою очередь, обуславливает мобильность и стабильность последней.

Принцип единства налоговой политики закреплен в п. 4 ст. 3 НК РФ: не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации, и в частности прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций. Этот постулат вытекает из ст. 8 и 74 Конституции РФ, устанавливающих, что в Российской Федерации гарантируются единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, поддержка конкуренции, свобода экономической деятельности, не допускается установление таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств и подлежит учету при установлении конкретных налогов; решении вопроса о компетенции органов власти и управления различных уровней; учреждении налоговых органов³⁹.

Конституционный Суд РФ указал, что установление налогов, нарушающее единство экономического пространства Российской Федерации, запрещается. С этой точки зрения, недопустимо как введение региональных налогов, которое может

прямо или косвенно ограничивать свободное перемещение товаров, услуг, финансовых средств в пределах единого экономического пространства, так и введение региональных налогов, которое позволяет формировать бюджеты одних территорий за счет налоговых доходов других территорий либо переносить уплату налогов на налогоплательщиков других регионов⁴⁰. Суть данного принципа, по словам С.Г. Пепеляева, состоит не в сосредоточении у федерального центра финансовых полномочий, а в создании единых обязательных стандартов финансовой деятельности, обеспечивающих баланс прав и интересов всех участников финансовых отношений⁴¹.

Точность, ясность и четкость налогового законодательства. Принцип точности, ясности и четкости налогового законодательства, или надлежащего установления налогов и сборов⁴² предполагает, что при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения, а акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить (п. 6 ст. 3 НК РФ).

Конституционный Суд РФ в Определении от 18 января 2001 г.⁴³ отметил, что критерий определенности правовой нормы как конституционное требование к законодателю был сформулирован Конституционным Судом РФ в Постановлении от 25 апреля 1995 г.⁴⁴ и конкретизирован в ряде последующих его решений. Так, в Постановлении Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 г.⁴⁵ указано, что законы о налогах должны быть конкретными и понятными, неопределенность налоговых норм может привести к не согласующемуся с принципом правового государства произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками и к нарушению равенства прав граждан перед законом.

При рассмотрении налоговых споров, основанных на различном толковании налоговыми органами и налогоплательщиками норм законо-

³⁷ См.: Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права. Автореф. дисс. ... доктора юрид. наук. Екатеринбург, 2003. С. 31.

³⁸ См.: Кучеров И.И. Налоговое право России. М., 2006. С. 26.

³⁹ См.: Налоговое право. Учеб. / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2004. С. 77, 78.

⁴⁰ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П.

⁴¹ См.: Налоговое право. Учебн. пос. / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. С. 78.

⁴² См.: Жигачев А.В. Неопределенность налоговой нормы как основание для ее обжалования налогоплательщиками в Конституционный Суд Российской Федерации // СПС "КонсультантПлюс".

⁴³ См.: Вестник Конституционного Суда РФ. 2001. № 3.

⁴⁴ См.: Вестник Конституционного Суда РФ. 1995. № 2-3.

⁴⁵ См.: Вестник Конституционного Суда РФ. 1997. № 5.

дательства о налогах и сборах, судам необходимо оценивать определенность соответствующей нормы (п. 4 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ “О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации” от 28 февраля 2001 г.⁴⁶).

Применение налогового законодательства по аналогии недопустимо. Так, Ю.М. Лермонтов приводит интересный пример, наглядно иллюстрирующий данное утверждение: экономическая обоснованность выплат, производимых организацией, не приведена в гл. 23 НК РФ в качестве основания для исключения их из налоговой базы налогоплательщиков НДФЛ. Условие об экономической обоснованности приведено в п. 1 ст. 252 НК РФ в качестве условия для отнесения затрат налогоплательщика в уменьшение налогооблагаемой прибыли. Однако, поскольку в ст. 217 НК РФ не установлено, что положения гл. 25 НК РФ применяются при определении освобождаемых от налогообложения НДФЛ доходов, их распространение на исчисление НДФЛ неправомерно⁴⁷.

Аналогичной позиции придерживается и судебная практика. В частности, Девятый арбитражный апелляционный суд в постановлении № 09АП-7691/2007-АК от 23 октября 2007 г. указал, что налоговое законодательство не ставит в зависимость освобождение от налогообложения НДФЛ компенсационных выплат, связанных с исполнением физическим лицом трудовых обязанностей, от экономической обоснованности этих расходов у работодателя.

Ю.В. Старых назвала неопределенность языка налогово-правовых норм источником негативного усмотрения в налоговом правоприменении. Она абсолютно верно считает, что такое усмотрение в налоговом правоприменении является результатом поспешных непродуманных действий законодателя и создает ситуацию неравенства участников налоговых правоотношений, а также способствует злоупотреблениям со стороны уполномоченных органов⁴⁸.

По мнению Д.А. Ковачева, “ясность и точность словесной формулировки нормативного акта зависят от соблюдения грамматических и стилисти-

ческих правил языка, а объектом правил грамматики и стилистики остается язык, а не право”⁴⁹.

Без достижения ясности, четкости и точности норм налогового законодательства невозможно соблюдение другого основного начала законодательства о налогах и сборах – принципа законности. “Законность – это прежде всего наличие достаточного количества норм высокого качества, а затем их строгое соблюдение всеми субъектами права”, – отмечает проф. Д.Н. Бахрах⁵⁰.

Принцип добросовестности налогоплательщика. Последний законодательно установленный принцип налогообложения закреплен в п. 7 ст. 3 НК РФ. Согласно данному принципу все неустрашимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора).

Хотя, как совершенно правильно заметила О.А. Борзунова, нормы НК РФ отличаются неясностью для налогоплательщиков и абсолютной ясностью для налоговых органов, многие противоречия в НК РФ допускаются сознательно, чтобы на подзаконном уровне их можно было разъяснить в пользу налоговых органов⁵¹.

Неопределенностью налоговой нормы может считаться допущенный в налогово-правовой норме дефект юридико-технического характера (недостатки в структуре или содержании, изъяны в используемых понятиях и терминах, языковые и смысловые неточности, различного рода пробелы, противоречия и т.д.), который приводит к невозможности уяснения с помощью допустимых методов толкования заложенного в налоговой норме правового смысла, препятствует ее правильному единообразному применению, а потому допускает возможность неограниченного произвольного усмотрения со стороны различных правоприменителей⁵².

В специальной литературе и судебной практике анализируемый принцип нередко называют принципом добросовестности налогоплательщика и обоснованной налоговой выгоды⁵³. Его со-

⁴⁶ См.: Вестник ВАС РФ. 2001. № 7.

⁴⁷ См.: Лермонтов Ю.М. Практический комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации // СПС “КонсультантПлюс”.

⁴⁸ См.: Старых Ю.В. Усмотрение в налоговом правоприменении / Под ред. М.В. Карасевой. М., 2007.

⁴⁹ Ковачев Д.А. Механизм правотворчества социалистического государства. М., 1977. С. 93.

⁵⁰ Бахрах Д.Н. Административное право России. Учеб. М., 2002. С. 601.

⁵¹ См.: Борзунова О.А. Указ. соч.

⁵² См.: Жигачев А.В. Указ. соч.

⁵³ См.: Постановление Пленума ВАС РФ “Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды” от 12 октября 2006 г. // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12; Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (Частям первой и второй) (Постатейный) / Под ред. Л.Л. Горшковой.

держание аналогично принципу презумпции невиновности, действующему в административном, уголовном, уголовно-процессуальном праве.

Итак, принцип добросовестности налогоплательщика предполагает, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, – достоверны.

Понятие налоговой выгоды раскрывается в постановлении Пленума ВАС РФ “Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды” от 12 октября 2006 г.: под налоговой выгодой понимаются уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Все перечисленные способы снижения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, предполагают совершение действий, разрешенных законом, и не имеют никакого отношения к уклонению от налогообложения.

Основанием для получения налоговой выгоды является представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Признание судом налоговой выгоды необоснованной влечет отказ в удовлетворении требований налогоплательщиков, связанных с ее получением. Однако это не должно затрагивать иных прав налогоплательщика, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.