

**ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В СРАВНИТЕЛЬНОМ
КОНСТИТУЦИОННОМ ПРАВЕ: ОПЫТ РОССИИ И СТРАН
С РАЗВИТОЙ РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКОЙ**© 2008 г. Н. С. Крылова¹

Действующие в современном мире системы налогообложения опираются на прочный фундамент общепризнанных принципов налогообложения. Эти принципы вырабатывались в ходе длительной исторической эволюции. С наступлением эпохи конституционализма многие из них были закреплены основными законами страны и тем самым возведены в ранг конституционных. В их числе такие общепринятые сегодня постулаты и максимы налогового права, как обязательность установления налогов законами; всеобщность, равенство, справедливость налогообложения, соразмерность, платежеспособность и пр.

Следует особо подчеркнуть ту тесную взаимосвязь, которая всегда существовала между теоретической разработкой общих принципов налогообложения, их конституционно-правовым оформлением и конституционно-правовым развитием демократических институтов в отдельных странах.

Налоги возникли вместе с появлением самого государства. Разрушение абсолютистского государства с его произволом, в том числе и в области сбора налогов, изменение формы и принципов организации государственной власти, утверждение конституционных принципов представительной демократии, идей и практики правового государства, – все это неизменно способствовало закреплению общих принципов налогообложения в конституционном и текущем налоговом законодательстве.

При всем том история конституционно-правового оформления общих принципов налогообложения и их закрепления в правовых документах не была столь простой и однозначной. Это видно хотя бы из того, как пробивал себе дорогу к праву один из основных принципов налогообложения, в соответствии с которым налоги могут быть установлены исключительно законами, принятыми высшим законодательным органом страны. Впервые в налоговой истории человечества соответствующий принцип был выражен в древнейшем законодательном акте, принятом в Англии в

1215 г., – Великой хартии вольностей², которая по своей правовой природе представляла собой королевский ордонанс. Такие акты издавались англо-норманнскими королями еще задолго до учреждения парламента. Это – древнейшие законодательные акты, образующие самую старую часть английского законодательства. Большинство из положений хартии вышло из употребления, тем не менее она не отменена, не инкорпорируется в какой-либо другой парламентский акт, но входит в состав действующего английского конституционного права в качестве одной из его составных частей. На нее до сих пор ссылаются в подтверждение некоторых личных свобод граждан. Великая хартия вольностей была первым конституционным документом, принятым в Англии, – стране неписаной конституции. Одновременно это было и первое в истории человечества правовое закрепление принципа, предписывающего определенный порядок установления налогов и сборов и воздвигающего вследствие этого определенные правовые преграды на пути произвола власти правителя.

Окончательное правовое закрепление рассматриваемый принцип получил в принятом в той же Англии в 1689 г. Билле о правах. На этот раз закон был принят парламентом в форме обычного акта парламента (статута). Однако его особое значение связано не с его правовой природой, а с теми чрезвычайными историческими и политическими условиями, в которых он принимался. Билль о правах утвердил то, что сегодня принято называть “властью кошелька”³.

² “Ни щитовые деньги, ни пособия, – говорилось в ст. 12 Хартии, – не должны взиматься в Королевстве нашем иначе, как по общему совету Королевства нашего...” (цит. по: Конституции буржуазных стран Европы. М., 1957. С. 170).

³ Лорды и общины, говорилось в этом документе, собравшиеся “в силу соответствующих грамот и выборов, в качестве полного и свободного представительства этого народа... объявляют для восстановления и утверждения своих древних прав и вольностей... что взимание сборов в пользу и распоряжение Короны на основании якобы прерогативы без согласия Парламента, или за более долгое время, или иным порядком, чем установлено Парламентом, незаконно” (см.: *Wilson G. Cases and Materials on Constitutional and Administrative Law. Camb., 1966. P. 10*).

¹ Ведущий научный сотрудник Института государства и права РАН, доктор юридических наук.

Закон зафиксировал принцип законодательного установления налогов и сборов и определил основы взаимоотношений законодательной и исполнительной властей в области налогообложения. Отныне исполнительная власть обязана была получать согласие парламента на взимание налогов (сборов). Кроме того, закон ввел твердые правила исчисления налогов. Он предусматривал незаконность взимания налогов за более долгое время, чем это установлено парламентом. Порядок сбора налогов должен был определяться общенациональным, сформированным на выборах началах представительным органом. Полномочия высшего законодательного органа в области установления налогов – ключевой элемент в данной конструкции конституционной организации государственной власти. Билль о правах продолжает сохранять свою юридическую силу в качестве источника действующей в стране неписаной конституции. Вместе с Великой хартией вольностей и несколькими другими актами конституционного значения он образует то, что обычно называют Библией английской конституции.

Следует иметь в виду, что в период принятия Билля о правах в мире еще не существовало понятия “конституция” в его современном значении. Понадобилось еще приблизительно одно столетие, чтобы принцип обязательного законодательного оформления налогов получил выражение в конституции какой-либо другой страны. Впервые это было сделано старейшей писаной конституцией мира – Конституцией США 1787 г. “Конгресс, – говорилось в разд. 8 ст. I Конституции, – имеет право ...устанавливать и взимать налоги...”⁴. Поскольку в США была провозглашена федеративная форма государственного устройства, Конституция уделила довольно значительное внимание также вопросу о распределении полномочий в области установления и взимания налогов и сборов между Конгрессом и штатами.

В ходе дальнейшей конституционной эволюции и принятия писаных конституций в других государствах общий принцип, закрепляющий за высшим представительным и законодательным органом страны право на издание налоговых законов, получил признание в этих конституциях. Сегодня он образует максимум конституционного права в рассматриваемой области.

Действующие ныне конституции по-разному формулируют этот принцип. В Конституции Японии 1946 г. соответствующее положение включено в главу “Финансы”. “Введение новых и изменение существующих налогов, – говорится в ее ст. 84, – может производиться только на основании

закона или при соблюдении условий, предписанных законом”⁵. В разделе о правах и обязанностях народа Конституция подчеркивает тот факт, что налогообложение должно осуществляться в строгом соответствии с законом. “Население, – говорится в ст. 30, – подлежит обложению налогами в соответствии с законом”⁶.

Более детальное выражение принцип законодательного оформления налогов получает в более новых по времени принятия конституциях. Вот как звучит соответствующее положение в Конституции Греции 1975 г.: “Ни один налог, – гласит ст. 78, – не может быть введен и не может взиматься без действия формального закона, определяющего круг лиц, подлежащих обложению, уровень дохода, пространственные пределы, расходы и сделки или категории последних, на которые распространяется обложение”⁷. Более того, в Конституции также определены границы делегации полномочий по вопросам налогообложения. Согласно ее положениям, “цели налога, фискальный коэффициент, освобождение от налога или снижение налога... не могут быть предметом законодательной делегации” (п. 4 ст. 78)⁸.

В развернутом виде все эти вопросы изложены в Конституции Испании, принятой в 1978 г. В первых, Конституция передает право инициативы по установлению налогов исключительно государству. Согласно ч. 1 ст. 133, “право инициативы в установлении налогов принадлежит государству в силу закона”⁹. Новые же налоги должны вводиться не законом о государственном бюджете, а налоговым законом. “Закон о государственном бюджете, – говорится в ч. 7 ст. 134, – не может устанавливать новые налоги. Налоги могут быть изменены лишь соответствующим налоговым законом”¹⁰. Испания – региональное государство. Автономные образования и местные территориальные единицы также могут устанавливать и взимать налоги, но это должно делаться в соответствии с Конституцией и законами (ч. 2 ст. 133). Законом устанавливаются и вопросы о налоговых льготах. “Всякое налоговое преимущество, касающееся государственного налогообложения, должно определяться законом” (ч. 3 ст. 133)¹¹. Кроме того, в раздел о правах и обязанностях граждан включено положение о том, что личные налоги и налоги на семью, а также налоги с собственности государственного характера мо-

⁵ Там же. С. 304.

⁶ Там же. С. 296.

⁷ Конституции буржуазных государств. М., 1982. С. 379.

⁸ См.: там же. С. 379.

⁹ Цит. по: Конституция Испании (перевод) // Конституции буржуазных государств. С. 310.

¹⁰ Там же. С. 310–311.

¹¹ Там же. С. 285.

⁴ Цит. по: Конституция США (перевод) // Конституции зарубежных государств. М., 1996. С. 19.

гут быть установлены исключительно законом (ч. 3 ст. 31). Конституция Бельгии от 7 февраля 1831 г. за время своего существования претерпела множество изменений. В ее нынешнем тексте имеется статья, предусматривающая, что в области налогообложения “не должно устанавливаться никаких привилегий. Любое налоговое исключение или послабление может быть установлено только законом”¹².

Классический принцип законодательного оформления налогов зафиксирован и в Конституции Франции 1958 г. Его осуществление в этой стране обусловлено особенностями конституционного урегулирования взаимоотношений парламента и правительства в области законотворчества. Согласно ст. 34 Конституции, законы принимаются парламентом. Вопросы же, не входящие в сферу законодательства, носят, по выражению Конституции, регламентарный характер. Они определяются нормативными актами правительства. Конституция закрепляет перечень вопросов, по которым должны приниматься парламентские законы. К ним она относит помимо других установление “тарифов, налогов и условий взимания всякого рода налогов”¹³. Как можно видеть, Конституция Франции выводит вопросы налогообложения из-под регламентарной власти правительства.

Не менее сложной и длительной оказалась история правового оформления других принципов налогообложения – справедливости и всеобщности налогообложения, равномерного распределения налогового бремени, соразмерности налогов, платежеспособности. Первоначально все они формулировались как некие правила налоговой нравственности, этики¹⁴. В конституционном

праве указанные принципы были выражены относительно недавно. Для этого потребовались многие десятилетия бурного промышленного и экономического развития, формирования новых налоговых систем, основанных на принципах прогрессивного налогообложения, которые и стали венцом современных налоговых систем. Новая налоговая практика государств сопровождалась глубокой доктринальной разработкой общих принципов налогообложения.

Сегодня принципы справедливости, равномерности и всеобщности налогообложения служат базой правового регулирования налогов; на них основывается текущее налоговое законодательство. Во многих государствах они получили конституционное воплощение. Примечательно, однако, что включение этих фундаментальных постулатов в конституции произошло в основном уже в период после окончания Второй мировой войны и последовавших за ней социальных сдвигов.

Известно, что современные конституции провозглашают принцип равенства граждан перед законом в качестве общего конституционного принципа. В области налогового регулирования он означает равенство плательщиков перед налоговым законом, равное участие граждан в выполнении налоговых повинностей, всеобщность налогообложения. Соответственно в конституции включаются специальные нормы, указывающие на необходимость соблюдать принципы платежеспособности и учитывать экономические возможности налогоплательщиков при уплате налогов. Используемые при этом формулировки характеризуются чрезвычайным разнообразием.

Конституция Италии 1947 г., устанавливая всеобщую обязанность по уплате налогов, соизмеряет ее с экономическими возможностями лица. “Все обязаны участвовать в государственных расходах в соответствии со своей налоговой платежеспособностью, – говорится в ст. 53 Конституции. Налоговая система строится на началах прогрессивности”¹⁵. В Основном Законе ФРГ, принятом через два года после итальянской Конституции, принцип справедливости, равенства и равномерности налоговой системы сформулирован как принцип ограничения чрезмерности налогового бремени. Определяя перечень налогов, поступающих в доход федерации или земель, и распределение налоговых поступлений между ними, Основной Закон делает специальную оговорку: “Потребности Федерации и земель в покрытии расходов, – говорится в п. 2 абз. 3 ст. 106¹, – должны регулироваться таким образом, чтобы достичь их экономического выравнивания, избежать чрезмерной нагрузки на налогоплательщи-

¹² Цит. по: Конституция Бельгии (перевод) // Конституции государств Европейского Союза. М., 1999. С. 138.

¹³ Цит. по: Конституция Франции (перевод) // Конституции зарубежных государств. С. 113.

¹⁴ О вопросах нравственности в налогообложении писали еще средневековые схоласты XIII в. (Фома Аквинский). Т. Гоббс в 1642 г. говорил об абсолютном праве государей облагать подданных налогами, но вместе с тем он указывал на необходимость соблюдать умеренность и равномерность в распределении налогов. Проблема справедливости обложения была ключевой для французских физиократов XVIII в. Первое научное обоснование всех этих принципов было дано в трудах основателя науки политической экономии А. Смита в последней четверти XVIII в. Краеугольным камнем его теории явились идеи справедливости, равномерности и соразмерности налогов. А. Смит подчеркивал, что налоги не должны быть чрезмерно обременительными. При их взимании должен соблюдаться принцип соразмерности. При сходных обстоятельствах налогоплательщики должны уплачивать одинаковые налоги. Позже провозглашенные им принципы были названы Великой хартией вольностей налогоплательщиков, Декларацией прав плательщиков (подробнее об этом см.: *Пушкарева В.А.* История финансовой мысли и политики налогов. М., 1996. С. 6–18, 78 и др.).

¹⁵ Конституции государств Европейского Союза. С. 431.

ков и обеспечить равный уровень жизни на всей территории Федерации”¹⁶.

Относительно недавно принятая Конституция Испании 1978 г. включает в раздел о правах и обязанностях граждан специальные нормы, подтверждающие общие конституционные принципы справедливости и равенства применительно к действующей в стране налоговой системе. Конституция провозглашает принцип всеобщности налогообложения и обязывает всех испанцев внести свой вклад в общественные расходы. Во-первых, она исходит из принципа платежеспособности и указывает критерии, на основе которых должны осуществляться налоговые обязанности граждан: они должны соизмеряться с экономическими возможностями налогоплательщика. Во-вторых, Конституция закрепляет характер налоговой системы как системы, построенной в соответствии с принципами равноправия и прогрессивного налогообложения. В-третьих, в текст Конституции включено положение о том, что налоги не должны носить конфискационного характера. “Каждый участвует в финансировании общественных расходов, – гласит ст. 31 Конституции, – в соответствии со своими экономическими возможностями посредством справедливой налоговой системы, основанной на принципах равенства и прогрессивного налогообложения, которые ни в коем случае не должны предусматривать конфискацию”¹⁷.

В целом анализ положений конституций, относящихся к налоговой системе, позволяет сделать общий вывод о тенденции к расширению объема регулирования налоговых отношений в конституционном праве. Обусловлено это, конечно, и той весомой ролью, которую налоги играют в обеспечении жизнедеятельности современного общества и государства.

Обращаясь к конституционно-правовому опыту налогового регулирования в России, необходимо отметить прежде всего его чрезвычайное своеобразие. В отличие от развитых демократических государств с их богатой историей налогообложения, получившего за последние несколько столетий конституционно-правовое оформление, в России на протяжении всей ее истории отсутствовали даже какие-либо предпосылки для формирования подобных традиций.

Не ответила она и на вызовы XX в., внесшего серьезные коррективы в развитие систем налогообложения. Параллельно с происходившим в этот период процессом усиления роли государства в экономическом регулировании менялась и роль налогов. Последние превратились в один из основных инструментов экономического регули-

рования. Можно сказать, что современное государство получает наименование “налоговое”: налоги образуют финансовую основу государственной власти. Параллельно с этим шла интенсивная разработка теоретических основ налогообложения.

Между тем в налоговой истории России уже начиная с 30-х годов прошлого века воцарился застой. Он касался и теории, и практики налогообложения¹⁸. Справедливости ради следует отметить значительный интерес, который российские ученые еще в XIX – начале XX в. проявляли к теории и практике налоговых систем, в том числе и зарубежных. В этот период было опубликовано довольно много серьезных научных трудов по данной проблематике¹⁹.

Итог всему был положен экономической и налоговой реформой 1930–1932 гг., утвердившей в стране систему централизованного планирования. По оценке отечественных специалистов, эта реформа нанесла серьезный урон традициям финансовой культуры²⁰. Страна на долгие годы оказалась отрезанной от мировой науки и практики налогообложения. Как писал бывший в 1993 г. министром финансов Российской Федерации В. Пансков, общество провозгласило построение первого в мире государства без налогов²¹.

Поистине историческими и для конституционного развития России, и для эволюции ее налоговой системы можно считать события последнего десятилетия XX в. В 1993 г. была принята новая Конституция РФ, провозгласившая Россию демократическим правовым государством (ч. 1 ст. 1). В этот же период в стране начались крупномасштабные революционные по своей сути преобразования. Речь шла о переходе страны от системы централизованного планирования к ориентированной на рынок экономике. Это потребовало радикальной налоговой реформы, выработки новых концепций и подходов к определению роли и функций налогов в обществе, формирования новой правовой базы и новой структуры налогов. 90-е годы явились временем быстрых и бурных налоговых трансформаций. По своим масштабам (и учитывая масштабы самой страны) российская налоговая реформа не имела себе равных в современной истории человечества. В конце 1991 г. был принят целый блок налоговых законов, определивших правовую базу будущей налоговой системы. В 1995 г. начались работы по систематизации

¹⁸ См.: Горский И.В. Налоги в рыночной экономике. М., 1992. С. 3.

¹⁹ Подробнее об этом см.: Пушкарёва В.А. Указ. соч. С. 3–190.

²⁰ См.: там же. С. 4.

²¹ Пансков В. Российские налоги // Росс. экономический журнал. 1993. С. 12; Цит. по: Пушкарёва В.А. Указ. соч. С. 4.

¹⁶ Конституции зарубежных государств. С. 254.

¹⁷ Конституции государств Европейского Союза. С. 378.

зации и кодификации налогового законодательства. Первая часть Налогового кодекса была введена в действие в 1999 г., вторая – в 2001 г. Впервые за всю историю страны в ней появился базовый Закон, охвативший всю совокупность правил, регулирующих принципы налогообложения, порядок установления, изменения и отмены налогов, ответственность, способы защиты прав налогоплательщика и пр.

В новой российской Конституции нашел свое отражение современный конституционно-правовой опыт налогового регулирования. Как и конституции других демократических стран, она закрепляет, в частности, общепризнанный принцип законодательного оформления налогов, а также принцип всеобщности налогообложения. “Каждый, – гласит ст. 57, – обязан платить законно установленные налоги и сборы”. Закрепляя обязанность каждого лица платить налоги, Конституция РФ делает существенную оговорку: такая обязанность относится лишь к законно установленным налогам.

Конституция указывает также на некоторые особенности законодательного процесса, связанные с прохождением налоговых законов через законодательный орган и их принятием. Законопроекты о введении или отмене налогов, а также освобождении от их уплаты могут быть внесены в Государственную Думу только при наличии заключения Правительства РФ (ч. 3 ст. 104). Особый порядок предусмотрен также для рассмотрения федеральных законов о налогах: они подлежат обязательному рассмотрению в Совете Федерации (ст. 106).

Россия является федеративным государством и потому особое значение в ее Конституции уделено вопросу распределения полномочий между Федерацией и ее субъектами. Федеральные налоги и сборы находятся в ведении Российской Федерации (п. “ж” и “з” ст. 71). В совместное ведение Российской Федерации и ее субъектов входит, однако, установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации (п. “и” ст. 72). Система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, должна устанавливаться федеральным законом. Общие принципы налогообложения и сборов также устанавливаются федеральным законом (ч. 3 ст. 75). Таким образом, Конституция подтверждает принцип обязательного законодательного оформления налоговых законов применительно к федеральным налогам, а также к общим принципам налогообложения. Однако Конституция не раскрывает содержания самого понятия “общие принципы налогообложения”. В ней не имеется также какой-либо специальной нормы о налоговых полномочиях субъектов Федерации.

Вместе с тем в Конституцию включена специальная норма, касающаяся налоговых полномочий органов местного самоуправления. “Органы местного самоуправления, – говорится в ст. 132, – самостоятельно... устанавливают местные налоги и сборы”. Заметим, однако, что вступивший в силу через несколько лет после принятия Конституции Налоговый кодекс, выделив местные налоги в самостоятельную группу, предусмотрел порядок, по которому все местные налоги и сборы устанавливаются Налоговым кодексом, т.е. федеральным законом. Подобное урегулирование ставит проблему соответствия федерального налогового законодательства провозглашенному Конституцией принципу самостоятельности местного самоуправления в сфере установления местных налогов.

Российская Конституция закрепляет общепризнанные принципы, касающиеся действия законов во времени и пространстве. В их числе – принцип обратной силы. Согласно ч. 1 ст. 54 Конституции, закон, “устанавливающий или отягчающий ответственность, обратной силы не имеет”. Но, в отличие от тех зарубежных конституций, которые не указывают на действие этого общего принципа в налоговой области, российская Конституция включает специальную отсылку, характеризующую действие принципа обратной силы в сфере налогообложения. “Законы, – говорится в ст. 57, – устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщика, обратной силы не имеют”. Таким образом, Конституция провозглашает конституционное правило, призванное служить дополнительной гарантией прав налогоплательщиков при выполнении ими налоговых обязанностей.

В отличие от конституций некоторых зарубежных стран, российская Конституция не включает какой-либо специальной нормы, указывающей на действие общего принципа равенства в налоговой области. Однако закрепление этого принципа в качестве общего конституционного принципа подразумевает его применение к налоговым отношениям. Из смысла ст. 19 Конституции РФ, пишет по этому поводу Г.В. Петрова, вытекает принцип равенства налогоплательщиков перед законом²².

Косвенное значение для налогообложения имеют и другие общие положения Конституции. Непосредственное использование норм Конституции о защите прав и свобод человека и гражданина позволяет реализовать на практике конституционную защиту частной собственности, подтвердить приоритет защиты прав налогоплательщика при толковании норм права и пр.²³ Признание Кон-

²² См.: Петрова Г.В. Налоговое право. М., 1997. С. 21.

²³ См.: там же. С. 20.

ституцией общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров РФ (ст. 15) частью ее правовой системы означает в области налогообложения признание приоритета международных соглашений над нормами национального налогового законодательства.

При всем этом нельзя не признать, что по сравнению с конституциями других демократических стран российская Конституция уделила явно недостаточное внимание вопросам налогообложения. Ее специальные нормы о налоговых отношениях не столь развернуты, как положения конституций некоторых зарубежных государств. В связи с этим она не раз оказывалась объектом критики со стороны отечественных специалистов. Указывалось, в частности, на то, что Конституция, используя термин “общие принципы налогообложения”, не устанавливает, что, собственно, представляют собой эти принципы²⁴. Отмечалась “скупость” Конституции в освещении общих принципов налогообложения²⁵. По мнению бывшего в то время президентом Российской ассоциации налогового права Б.Н. Топорнина, все эти недостатки должны быть компенсированы Налоговым кодексом, который призван максимально полно и последовательно закрепить и раскрыть все основные принципы налогового права, в частности всеобщности, соразмерности, справедливости налогов²⁶.

Некоторые конституционные пробелы были восполнены впоследствии Налоговым кодексом — основным налоговым законом страны. Первую его часть справедливо называют налоговой Конституцией. Изложению основного начала законодательства о налогах посвящена ст. 3 разд. I. Однако по своему значению и содержанию к категории принципов могут быть отнесены и некоторые другие положения кодекса, включенные в другие разделы.

Некоторые из включенных в кодекс принципов воспроизводят положения Конституции. Это относится прежде всего к содержащейся в Конституции норме о том, что каждый должен платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57). Однако Кодекс внес в эту формулу существенное уточнение. Вместо неопределенного и вызывавшего много споров термина “каждый” кодекс говорит “каждое лицо” (п. 1 ст. 3) и расшифровывает это понятие. Для целей кодекса, говорится в абз. 5 п. 2 ст. 11, лицо (лица) означает организации и (или) физических лиц.

²⁴ См.: Налоговый кодекс Российской Федерации. Общая часть. Проект. Комментарии С.Д. Шаталова. М., 1996. С. 7.

²⁵ См.: *Пепеляев С.Г.* Общие принципы налогообложения и сборов // *Налоговый вестник*. 1997. № 7. С. 13.

²⁶ См.: *Топорнин Б.Н.* Налоговое право в правовой системе России // *Налоговый вестник*. 1997. № 8. С. 4.

Кодекс зафиксировал некоторые другие общепризнанные принципы налогообложения, не получившие выражения в Конституции. В нем закреплён, в частности, принцип справедливости и всеобщности налогообложения, равномерного распределения налогового бремени, соразмерности и платежеспособности. “Законодательство о налогах и сборах, — говорится в п. 1 ст. 3, — основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения”.

В кодекс включена статья о недискриминационном характере системы налогообложения. “Налоги и сборы, — указывается в абз. 1 п. 2 ст. 3, — не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться, исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев”. Эти положения дополняются указаниями на необходимость учитывать при установлении налогов фактическую способность налогоплательщика к уплате налога (п. 1 ст. 3).

Важная гарантия равенства содержится в абз. 2 п. 2 ст. 3: “Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала”.

Важной гарантией прав налогоплательщиков при исполнении ими налоговых обязанностей является положение о недопустимости налогов и сборов, препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав (п. 3 ст. 3). Кодекс закрепляет и общеправовой принцип об определенности правовой нормы: 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). Существенная защита прав налогоплательщика сформулирована в п. 7: все неустраняемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. В кодексе указывается также, что налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными (п. 3 ст. 3).

К положениям, характеризующим основные начала налогового законодательства, с полным правом можно отнести выделенные в отдельную ст. 5 положения о действии актов законодательства о налогах во времени. При этом кодекс детализирует содержащийся в Конституции принцип обратной силы. В нем перечисляются ситуации, при которых законы о налогах не могут иметь обратной силы, а также случаи, при которых они имеют обратную силу.

К числу основных принципов налогообложения должно быть причислено чрезвычайно важное положение, содержащееся в п. 6 ст. 108: “Лицо считается невиновным в совершении налого-

вого правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустраняемые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица”.

Анализ текста Конституции, а также налоговой конституции – Налогового кодекса позволяет констатировать: в России впервые за всю ее историю созданы конституционно-правовые предпосылки для функционирования системы налогообложения в заданных законом рамках. Главная проблема сегодня заключается в реальном воплощении установленных правом принципов. Это касается деятельности всех составных частей механизма государства, вовлеченных в процесс создания налоговых законов, их применения на практике, а также обеспечения контроля за исполнением законов в процессе отправления правосудия. К сожалению, многие принципиальные положения, провозглашенные Конституцией и Налоговым кодексом, не соблюдаются либо нарушаются, а то и попросту не работают. Об очень серьезном движении в сторону отказа от тех правовых гарантий, которые были установлены первой частью Налогового кодекса при ее принятии в 1998 г., говорил в своем интервью газете “Коммерсант” заместитель председателя Комитета Государственной Думы по бюджету и налогам

А. Макаров. Это – презумпция невиновности налогоплательщика, трактовка всех неясностей и противоречий закона в пользу налогоплательщика, возложение бремени доказательства на налоговые органы, принцип справедливости при взимании налога и т.д.²⁷ По его мнению, государство должно продекларировать незыблемость основных принципов Налогового кодекса²⁸.

К числу не работающих в налоговой области авторитетный специалист по налоговому праву С. Пепеляев относит установленную Конституцией норму, предоставляющую право на возмещение вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти или их должностных лиц (ст. 53). По его оценке, именно эта норма – главная преграда незаконным действиям налоговых органов²⁹. Председатель Комитета Государственной Думы по бюджету и налогам Ю. Васильев подчеркивает необходимость строгого соблюдения базовых принципов законодательства о налогах³⁰, а ректор Академии народного хозяйства при Правительстве РФ В. Мау сравнивает важность обеспечения стабильности налоговой системы с важностью обеспечения стабильности Конституции. И это неудивительно: налоговая система составляет основу экономической Конституции страны³¹.

²⁷ См.: Коммерсант. 2005. 11 февр.

²⁸ См.: Коммерсант. 2005. 25 марта.

²⁹ См.: Коммерсант. 2005. 11 февр.

³⁰ См.: Росс. газ. 2006. 5 апр.

³¹ См.: Ведомости. 2007. 5 марта.