



УДК 346.62
ББК 67.402

О ПРИНЦИПАХ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ СУБЪЕКТОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Е.В. Переверзева

В принципах налогового права выражаются основополагающие начала и требования, которым должны отвечать отношения, возникающие в процессе финансовой деятельности государства и органов местного самоуправления. В статье прослеживается специфика взаимодействия принципов налогового права и налогового законодательства.

Ключевые слова: принципы права, основные начала, принципы налогового законодательства, нормы-принципы, федерализм.

Принципы права и принципы законодательства можно отнести к числу первообразующих факторов, на которых базируется право в целом. В переводе с латинского принцип означает первооснову какого-либо явления, исходное, отправное положение. Принципы права – это основополагающие начала, ключевые идеи, определяющие и выражающие его сущность [18, с. 122].

Применительно к праву нужно иметь в виду, что в этой области, как и во всех других областях, принцип – это прежде всего идея. По мнению Р.З. Лившица, принцип не только идея. Как само право не сводится к идеям, а охватывает и нормы, и социальные отношения, так и его принципы выходят за пределы только идей и обретают нормативное и правоприменительное содержание. Принципы права – это прежде всего идеи, но также нормы и отношения [9, с. 195]. Следовательно, принципы права нужно выводить из правовой материи, а не из идеологических или политических категорий. Принципы, охватывая право в целом – и идеи, и нормы, и отношения, – и придают праву логичность, последовательность, сбалансированность. Принципы играют роль ориентиров в формировании права.

В период возникновения правовой принцип совпадает с правовой идеей. Но в даль-

нейшем принцип-идея претворяется в иные формы правовой материи – в нормы и общественные отношения. Посредством таких идей российское законодательство обогащается общечеловеческими правовыми ценностями.

Принципы должны быть «работающими». Для этого в тексте любого закона их содержание подлежит наиболее полному раскрытию. Важно также, чтобы с принципами были согласованы, жестко связаны все предписания, содержащиеся в законодательном акте.

Учитывая значение правовых терминов, можно сказать, что качество законов и эффективность правового регулирования во многом зависят от того, как в них сформулированы и раскрыты такие принципы. Можно выразиться и более конкретно: какие принципы, такие и законы [5, с. 92].

Одни правовые принципы получают прямое закрепление в нормах. После подобного закрепления они становятся нормами-принципами. Другие принципы не получают прямого закрепления в конкретных нормах. Формулировка правового принципа не переходит в формулировку одной конкретной нормы, но она переходит во множество норм, как бы растворяется в них. В этих случаях мы имеем дело с принципами, выводимыми из норм. Нормы-принципы и принципы, выводимые из норм, составляют две разновидности принципов права.

Нормы-принципы, как правило, обусловлены предметом правового регулирования и

охватывают всю систему законодательства, когда они получают закрепление в конституции; они могут распространять свое действие в рамках той или иной отрасли, тогда они именуется отраслевыми принципами, некоторые принципы действуют в рамках отдельных подотраслей или правовых институтов.

Принципы, выводимые из норм, как правило, обусловлены методом правового регулирования. Диспозитивность или императивность регулирования сами по себе не получают прямого нормативного закрепления, метод правового регулирования действует через конкретные правовые решения. Если же суммировать подобные частные решения, то в них выявляется общая основа, общий подход. Это и есть принципы, выводимые из норм. Они не закреплены напрямую, но следуют из анализа норм. Такие принципы носят также либо общеправовой, либо отраслевой характер.

Такова общая характеристика принципов права, которая позволит проанализировать принципы налогового права и в дальнейшем сформулировать и охарактеризовать и принципы налогового законодательства, понять специфику принципов налогового законодательства субъектов Федерации.

Принципы права довольно часто определяются через понятие руководящих идей или начал, выраженных в правовой системе. Так, в ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации закреплены основные начала законодательства о налогах и сборах [13, с. 5–6]. К ним относятся следующие: каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы; законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения; при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога; не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие экономическое пространство Российской Федерации; и др.

На наш взгляд, следует согласиться с той точкой зрения, что термин «начало» не очень точно передает смысловой оттенок явления. Начало в первую очередь исходный пункт, точка отсчета, основная причина чего-либо [3, с. 57]. Думается, применение термина «основные начала» в рамках налогового законодательства свидетельствует о неусто-

явшейся, не вполне сформировавшейся позиции законодателя по этому вопросу, что говорит о необходимости более детального изучения этого вопроса.

Принципы налогового права, бесспорно, должны относиться к числу его основных механизмов, несущих конструкций. Налоговому праву как составной части российской правовой системы присущи общеправовые принципы, которые находят свое отражение во всех отраслях: верховенство закона, единство, законность, и др.

Что касается специальных (отраслевых) принципов, то одни из них находят свое прямое закрепление в конкретных нормах налогового закона (нормы-принципы), другие получают свое развитие исходя из содержания во множестве норм (принципы, выводимые из норм).

При формировании современной российской налоговой системы вопросу о юридических принципах налогообложения и налогового права было уделено недостаточно внимания. Проблема принципов в налоговом праве в течение длительного времени находится в центре научных поисков и дискуссий, в настоящее время принципы налогообложения нуждаются в четкой дифференциации, конкретизации в нормах действующего законодательства [10, с. 31].

Думается, что в системе юридических принципов налогообложения с развитием науки налогового права в скором времени необходимо будет специально выделять принципы, связанные с установлением налогов; принципы, связанные со взиманием налогов, а также принципы налогового правоприменения и т. д. Учитывая многоаспектность содержания налогов, их комплексный характер и неоднозначную природу, выделяют три своеобразные системы принципов, характерные сфере налоговых правоотношений. В научной литературе принято выделять: экономические принципы налогообложения; юридические принципы налогообложения (принципы налогового права); организационные принципы налоговой системы [7, с. 70; 8, с. 18; 11, с. 66], принципы административной юрисдикции в налоговой сфере [4, с. 14–15].

Кроме того, рамках каждой из указанных систем необходимо выделять как общие прин-

ципы налогообложения, присущие всей системе налогообложения в целом (именно, об общих принципах налогообложения, установление которых входит в совместное ведение Российской Федерации и ее субъектов, говорится в подп. «и» ст. 72 Конституции РФ), так и специальные принципы налогообложения, которые соответствуют только некоторым разделам и положениям налогообложения, например, принципы применения ответственности за нарушения налогового законодательства, принципы местного налогообложения и др.

Экономические принципы налогообложения представляют собой сущностные, базисные положения, касающиеся экономической целесообразности и оценки налогов как экономического явления. Эти принципы впервые были сформулированы Адамом Смитом [12, с. 52–53; 17, с. 154–155].

Однако мы большее внимание уделим принципам налогового права для установления правовой природы связи принципов налогового права и налогового законодательства.

Естественно, что на налоговое право, как и на другие подотрасли и правовые институты финансового права, распространяются общие положения и принципы финансового права, вытекающие из Конституции Российской Федерации.

В принципах налогового права выражаются основополагающие начала и требования, которым должны отвечать отношения, возникающие в процессе финансовой деятельности государства и органов местного самоуправления, в частности, в области установления и взимания налоговых платежей. Эти общие принципы имеют свое специфическое преломление в данной области [19, с. 45].

Можно выделить следующие принципы:

Принцип федерализма, в соответствии с которым необходимо сочетание общефедеральных интересов с интересами субъектов Федерации в целях обеспечения необходимыми финансовыми ресурсами выполнения функций, имеющих общее значение для Федерации в целом, а также жизнедеятельности и самостоятельности, в рамках, установленных законодательством, каждого субъекта Российской Федерации.

Органы государственной власти Федерации и ее субъектов осуществляют функции

финансовой деятельности соответственно разграничению между ними предметов ведения, установленных в ст. 71, 72, 73 Конституции РФ.

Принцип сочетания интересов государства, субъектов Федерации, органов местного самоуправления и налогоплательщика в правовом регулировании налоговых отношений (налоговом нормотворчестве) и при применении налогового закона. По нашему мнению, этот принцип является тем стержнем, который необходим любой налоговой системе, любому налоговому законодательству. Данный принцип вытекает из совокупности норм Конституции РФ, НК РФ, иных нормативных актов.

Конституция, признавая равенство всех форм собственности, одновременно устанавливает, что права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. Однако неравномерное ограничение права собственности в интересах всего общества – суть налогообложения.

Отметим еще один принципиальный момент: самым ярким проявлением рассматриваемого принципа стало усиление позиций целесообразности по отношению к позициям законности при разрешении налоговых споров. Это объясняется тем, что налоговому праву присущ определенный дуализм в плане практического применения налоговых норм, что проявляется при расширительном или узком толковании нормы в интересах бюджета. Как правило, толкование налогового закона происходит с учетом требований законности. Однако в ряде случаев практика руководствуется не столько законностью принимаемого решения, сколько его целесообразностью. Однако допущение приоритета целесообразности по сравнению с законностью чревато серьезной угрозой правопорядку в целом.

Осуществляя свои налоговые полномочия, государство должно в первую очередь заботиться о гарантиях прав налогоплательщиков. Иными словами, оно должно защищать добросовестного налогоплательщика «от самого себя». В налоговый процесс все более должны вклю-

часть элементы равенства, в противном случае государство превратится во все подавляющего налогового монстра [16, с. 2].

С.Г. Пепеляев по этому поводу высказывается более радикально. По его мнению, смысл современного налогового права не в том, чтобы обязать налогоплательщика платить налоги, а в том, чтобы ограничить проникновение государства в «карман» налогоплательщика. Другими словами, налог – это ограничение власти, а отнюдь не какая-либо обязанность налогоплательщика [14, с. 21].

Принцип единства финансовой и налоговой политики. Этот принцип вытекает из положений ст. 8 Конституции Российской Федерации и является условием гарантированного Основным Законом страны единства экономического пространства и свободного перемещения финансовых средств.

Полнота власти субъектов Федерации и их самостоятельность не должны выходить за рамки основ финансовой политики, определяемых на уровне Федерации, и установленных совместно с ее субъектами общих принципов налогообложения и сборов.

Согласно этому принципу, основы налоговой системы РФ устанавливаются федеральным законом и действуют на всей территории страны.

Равноправие субъектов РФ в области финансовой деятельности, включая налогообложение, определяется ст. 5 Конституции РФ, закрепившей равноправие в качестве общего принципа Федерации. В соответствии с этим принципом, на всех субъектов Федерации в равной мере распространяется федеральное налоговое законодательство. Вне пределов ведения РФ и совместного ведения каждый из субъектов РФ вправе осуществлять собственное правовое регулирование налоговых отношений и самостоятельную деятельность в области налогообложения, вводить налоги на своей территории, применять налоговые льготы к отдельным категориям налогоплательщиков.

Самостоятельность финансовой, в том числе **налоговой, деятельности органов местного самоуправления.** Так, в соответствии со ст. 132 Конституции РФ органы местного самоуправления формируют, утверждают и исполняют местный бюджет, уста-

навливают местные налоги и сборы. Это принципиальное положение более подробно регламентируется в ряде положений Бюджетного кодекса РФ [15], а также законодательством субъекта Федерации, на территории которого они функционируют.

Социальная направленность финансовой и налоговой деятельности. Этот принцип также вытекает из положений Конституции РФ, определяющих Российскую Федерацию как социальное государство, политика которого направлена на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие человека.

Согласно этой политике, налоговое законодательство устанавливает по налоговым платежам льготы социального характера, способствующие материальной поддержке семьи, инвалидов, престарелых и малоимущих граждан; не подлежат налогообложению доходы, не превышающие установленный законодательством минимальный размер оплаты труда, пенсии, государственные пособия, стипендии.

Правовые принципы, предписания и действия вовсе не субъективно-произвольные, а вытекают из правовой природы соответствующих общественных отношений, то есть обусловлены теми объективно сложившимися в данных условиях места и времени общественными отношениями, природа которых требует правового опосредования и воздействия [6, с. 13].

Перечисленные выше принципы – это правовые принципы, которые характеризуют существо, содержание налогового права. Если исходить из тезиса, что система права и система законодательства представляют собой два аспекта одной и той же сущности, они соотносятся между собой как содержание и форма [18, с. 318]. Система налогового права – это его внутренняя структура, соответствующая характеру регулируемых им общественных отношений. Система налогового законодательства – внешняя форма права, выражающая строение его источников, то есть систему нормативно-правовых актов. Следовательно, принципы права и принципы законодательства – это не тождественные понятия, и перечисленные ранее принципы нельзя отнести к принципам законодательства.

По нашему мнению, можно выделить следующие принципы налогового законодательства:

- целостность;
- системность;
- стабильность;
- динамичность;
- иерархичность правовых актов по юридической силе;
- верховенство закона;
- номинализм;
- федерализм.

Целостность. Система налогового законодательства образует определенное единство. Целостность – это обобщенная характеристика системы налогового законодательства, обладающей сложной внутренней структурой. Принцип целостности выражает самодостаточность и автономность составляющих этой системы.

Системность. Налоговому законодательству присуща единая системная целостность. Но это не простое, механическое, суммарное целое. То есть компоненты системы законодательства находятся в объединенном, системно-целостном состоянии. Это состояние объективно вытекает из правовой природы тех общественных отношений, которые опосредуются правовым регулированием. Система законодательства характеризуется структурной упорядоченностью ее компонентов, определяющей их функциональную зависимость и взаимодействие. В результате система законодательства представляет собой единый гармоничный «ансамбль», обеспечивающий субординацию, иерархичность и синхронность в процессе функционирования.

Объединение компонентов системы законодательства, их единство и структурная упорядоченность, а также относительная самостоятельность, устойчивость обуславливают еще одно свойство данной системы – интегративность. Именно в результате интегративности каждый компонент существует и функционирует лишь во взаимодействии с другими. Принципы целостности и системности тесно взаимосвязаны друг с другом, они являются взаимно обуславливающими друг друга. Без целостности нет системы, без системы нет целого.

Стабильность. Этот принцип означает, что принимаемые правовые акты субъектом Федерации не должны меняться в течение относительно длительного времени, действовать в течение ряда лет вплоть до налоговой реформы. При этом налоговая реформа должна проводиться только в исключительных случаях и в строго определенном порядке. Во многих зарубежных странах уже сложилась нормотворческая практика, согласно которой любые изменения и дополнения налоговых законов могут вступать в силу только с нового финансового года.

С целью придания налоговому законодательству большей стабильности в ч. 1 ст. 5 Налогового кодекса РФ закреплено: федеральные законы, вносящие изменения в настоящий Кодекс в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов Российской Федерации и нормативные акты представительных органов муниципальных образований, вводящие налоги, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее чем через месяц со дня их официального опубликования [13, с. 6].

Еще одно положение, направленное на придание налоговому законодательству стабильности и систематичности, содержится в Постановлении Верховного Совета Российской Федерации «О некоторых вопросах налогового законодательства Российской Федерации» от 10 июля 1992 г. [2], которым определено, что проекты законодательных актов РФ, регулирующие отношения, не связанные в целом с вопросами налогообложения, не должны содержать положения (нормы), устанавливающие особый порядок налогообложения, включая освобождение от налогов.

Этот принцип обусловлен не только интересами налогоплательщиков – юридических и физических лиц. Необходимо помнить, что изменения нормативных актов связаны с изменениями в налоговой системе в целом, что может в дальнейшем повлечь за собой резкое сокращение налоговых поступлений в бюджет, и для восстановления равновесия потребуется несколько лет.

Динамизм. Постоянное совершенствование законодательства позволяет достичь

поставленных законодателем целей, придает ему свойство динамичности, то есть способности меняться самому в ответ на изменения общественной жизни. Ввиду негибкости, отвлеченности от реальных потребностей и интересов некоторые нормативно-правовые акты превращаются в инструмент грубого давления. Это приводит к их самоизоляции, к скрытому, а порой и явному сопротивлению населения соблюдению выраженных в них предписаний.

Иерархичность правовых актов по юридической силе. Это принцип структурной организации сложных многоуровневых систем, состоящий в упорядочении взаимодействий между уровнями в порядке от высшего к низшему. Юридическая сила правового акта – свойство, выражающее соотношение акта данного вида с другими нормативными актами и определяющее их место в системе правовых актов. Каждый из двух и более уровней выступает как управляющий и как управляемый, подчиненных по отношению к вышележащим. Необходимость иерархичного построения системы законодательства обусловлена тем, что управление в ней связано с получением, переработкой и использованием больших массивов информации. На нижестоящих уровнях используется более детальная и конкретная информация, охватывающая лишь отдельные стороны функционирования системы, на более высокие уровни поступает обобщенная информация, характеризующая условия функционирования всей системы, и принимаются решения, относящиеся к системе в целом. Все правовые акты обязательны в смысле их соблюдения, исполнения и применения, но их юридическая сила различна. Юридическая сила правовых актов зависит не от их большей или меньшей обязательности, а от компетенции органа, принявшего правовой акт.

С этой точки зрения неодинаковой юридической силой обладают не только правовые акты различных органов, но и правовые акты одного и того же органа. Например, закон обладает большей юридической силой по сравнению с постановлениями, но меньшей по сравнению с Конституцией.

Верховенство закона. Правовой акт, принятый верховным органом власти при строгом соблюдении всех конституционных процедур, не может быть отменен, изменен или приостановлен ни правительственными постановлениями или распоряжениями, ни ведомственными актами.

В случае противоречия ведомственных актов закону должен применяться закон. Приказ не может быть сильнее закона. Верховенство закона – это обязательность выполнения его положений не только всеми лицами и организациями данного государства, но также и самим законодателем [1, с. 67].

Принцип номинализма. Этот принцип означает, что каждый из государственных органов принимает правовой акт строго определенного вида, называя его четко определенным образом. Так, представительные органы принимают правовые акты, называемые законами; нормативные акты правительства называются постановлениями; акты министерств и ведомств – приказами и инструкциями.

Принцип федерализма означает, что налоговое законодательство состоит из двух уровней – федерального и регионального. В Конституции РФ закреплен приоритет федеральных законов перед актами субъектов Федерации. Однако это положение не распространяется на правовые акты, принятые субъектом РФ по вопросам, находящимся вне пределов ведения Российской Федерации и полномочий Российской Федерации по предметам совместного ведения РФ и субъектов Российской Федерации.

Думается, во многом принципы права, а также отдельные положения налогового права определяют принципы налогового законодательства. Хотя нельзя отрицать, что последние могут существенно влиять на содержание самих правовых явлений.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Антонова, Е. Верховенство закона в структурных преобразованиях государственной власти в России / Е. Антонова // Хозяйство и право. – 1996. – № 6. – С. 63–71.

2. Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета Российской Федерации. – 1992. – № 32. – Ст. 1874.

3. Вопленко, Н. Н. Очерки общей теории права : [монография] / Н. Н. Вопленко ; ГОУ ВПО «Волгоградский гос. у-нт». – Волгоград : Изд-во ВолГУ, 2009. – 898 с.

4. Воронов, А. М. К вопросу о классификации принципов административной юрисдикции в налоговой сфере / А. М. Воронов, К. Р. Аветисян // Финансовое право. – 2011. – № 1. – С. 14–17.

5. Зажицкий, В. И. Правовые принципы в законодательстве Российской Федерации / В. И. Зажицкий // Государство и право. – 1996. – № 11. – С. 92–98.

6. Керимов, Д. А. Культура и техника законодательства / Д. А. Керимов. – М. : Юрид. лит., 1981. – 160 с.

7. Крохина, Ю. А. Налоговое право России : учебник / Ю. А. Крохина. – М. : НОРМА, 2003. – 656 с.

8. Кучеров, И. И. Состав принципов налогообложения и их правовое закрепление / И. И. Кучеров // Финансовое право. – 2009. – № 3. – С. 17–21.

9. Лившиц, Р. З. Теория права : учебник / Р. З. Лившиц. – М. : БЕК, 1994. – 224 с.

10. Лопатникова, Е. А. Некоторые правовые аспекты функционирования принципов налогообло-

жения / Е. А. Лопатникова // Финансовое право. – 2009. – № 7. – С. 29–31.

11. Налоги и налоговое право : учеб. пособие / А. В. Брызгалин. – М. : Аналитика-Пресс, 1997. – 600 с.

12. Налоговое право : учеб. пособие / С. Г. Пепеляев. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 608 с.

13. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая : текст с изм. и доп. на 1 февраля 2012 г. – М. : Эксмо, 2012. – 992 с.

14. Пепеляев, С. Г. Теория и практика налогового законодательства в вопросах и ответах / С. Г. Пепеляев // Предпринимательская практика: вопрос – ответ. – 1996. – № 8. – С. 18–23.

15. СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3823.

16. Слом, В. О принципах налогового законодательства / В. Слом // Налоги. – 1995. – № 16. – С. 2–6.

17. Соколов, А. А. Теория налогов / А. А. Соколов. – М. : ЮрИнфоР-Пресс, 2003. – 506 с.

18. Теория государства и права : курс лекций / под редакцией Н. И. Матузова, А. В. Малько. – Саратов : СВШ МВД РФ, 1995. – 560 с.

19. Химичева, Н. И. Налоговое право : учебник / Н. И. Химичева. – М. : БЕК, 1997. – 336 с.

ABOUT PRINCIPLES OF LAW OF TAXATION AND LEVIES IN THE FEDERAL SUBJECTS OF RUSSIA

E. V. Pereverzeva

Principles of the law of taxation reveal the fundamental basis and requirements which should satisfy the relations arising in the course of financial state and local governmental activities. The author investigates the specificity of interaction between the principles of tax law and revenue code.

Key words: *law principles, fundamental basis, principles of tax legislation, regulatory frameworks, federalism.*