

Оригинальная статья / Original article
<https://doi.org/10.31429/20785836-16-3-13-22>



ПРИНЦИПЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА: НЕТРИВИАЛЬНЫЙ ПОДХОД К БАЗИСУ ОТРАСЛИ

Беженцев А.А.

Северо-Западный институт управления – филиал ФГБОУ ВО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации» (РАНХиГС)
(Средний пр. В.О., д. 57/43, г. Санкт-Петербург, Россия, 199178)

Ссылка для цитирования: Беженцев А.А. Принципы налогового права: нетривиальный подход к базису отрасли. *Юридический вестник Кубанского государственного университета*. 2024;16(3):13–22. <https://doi.org/10.31429/20785836-16-3-13-22>

КОНТАКТНАЯ ИНФОРМАЦИЯ:

Беженцев Александр Анатольевич, кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры уголовного права Северо-Западного института управления – филиала ФГБОУ ВО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации» (РАНХиГС)

Адрес: Средний пр. В.О., д. 57/43, г. Санкт-Петербург, Россия, 199178

Тел.: +7 (812) 335-94-94, мест. 2044

E-mail: adovd@mail.ru

Конфликт интересов. Автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Финансирование. Исследование не имело спонсорской поддержки (собственные ресурсы).

Статья поступила в редакцию: 23.08.2024

Статья принята к печати: 20.09.2024

Дата публикации: 15.10.2024

Аннотация: Цель статьи состоит в том, чтобы на основе анализа отечественного и зарубежного законодательства дружественных стран, преимущественно евразийского региона, научных источников, обобщения правоприменительной практики уполномоченных органов раскрыть проблемы принципов налогового права Российской Федерации и разработать научно обоснованные теоретические положения и предложения по направлениям усовершенствования их практического внедрения.

Реализация поставленной цели обуславливает необходимость решения следующих научных задач: а) раскрыть теоретико-правовые подходы к определению сущности принципов права; б) охарактеризовать принципы финансового и налогового права в их взаимосвязи; в) раскрыть связь между основами налогообложения и принципами налогового права; г) определить роль общеправовых принципов в регулировании налоговых отношений; д) исследовать сущность правовых принципов, являющихся основой налоговой системы государства; е) установить особенности нормативно закрепленных специальных принципов налогового права (основ налогового законодательства); ж) раскрыть содержание институциональных принципов налогового права.

Методы исследования. В процессе работы над научной статьей, в соответствии с поставленной целью и задачами, с учетом специфики объекта и предмета исследования, применялись общенаучные и специальные методы научного познания: а) системно-структурный; б) логико-семантический; в) восхождение от абстрактного к конкретному; г) сравнительно-правовой; д) формально-догматический; е) обобщения; ж) прогнозирования.

Результаты. Установлено, что принципы налогового права, закрепленные в налоговом законодательстве как фундаментальные основы налогообложения и разработанные на научном уровне, являются ориентирами правового регулирования налоговых отношений, основой реализации

прав и законных интересов субъектов таких отношений. Конечно, закрепить на нормативно правовом уровне те или иные принципы не означает обеспечить их реализацию. Обосновывается необходимость максимального осуществления принципов налогового права.

Вывод. Актуализировав проблемы основ налогообложения, принципов правового государства, принципов налогового права, презумпций налогового права; проанализировав *общеправовые* и *специальные* отраслевые *принципы*, автор утверждает, что в России не до конца совершенен эффективный механизм реализации правовых принципов налогового права, а также реальные меры ответственности за их нарушение. Акцентируется внимание на том, что принципы права должны действовать и непосредственно реализовываться в процессе правоприменения. Учитывая это, важное значение приобретает судебная практика, особенно – толкование и разъяснение актов, в частности налогового законодательства.

Ключевые слова: налоги, налоговое право, налогообложение, налоговая система, налоговое законодательство, основа налогового права, принцип права, принципы налогового права, презумпции налогового права.

PRINCIPLES OF TAX LAW: A NON-TRIVIAL APPROACH TO THE BASIS OF THE INDUSTRY

Alexander A. Bezhetseptsev

North-West Institute of Management – branch of the Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education "Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration" (RANEPA)
(Sredniy pr. V.O., 57/43, St. Petersburg, Russia, 199178)

Link for citation: Bezhetsev A.A. Principles of tax law: a non-trivial approach to the basis of the industry. Legal Bulletin of the Kuban State University. 2024;16(3):13–22. <https://doi.org/10.31429/20785836-16-3-13-22>

CONTACT INFORMATION:

Alexander A. Bezhetseptsev, Cand. of Sci. (Law), Associate Professor, Associate Professor of the Criminal Law Department of the North-West Institute of Management – branch of the Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education "Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration" (RANEPA)

Address: Sredniy pr. V.O., 57/43, St. Petersburg, Russia, 199178

Tel.: +7 (812) 335-94-94, local. 2044

E-mail: adovd@mail.ru

Conflict of interest. The author declares no conflicts of interest.

Financing. The study had no sponsorship (own resources).

The article was submitted to the editorial office: 23.08.2024

The article has been accepted for publication: 20.09.2024

Date of publication: 15.10.2024

Annotation: *The purpose* of the article is to reveal the problems of the principles of tax law of the Russian Federation and develop scientifically substantiated theoretical provisions and proposals on the directions of improving their practical implementation on the basis of the analysis of domestic and foreign legislation of friendly countries, mainly the Eurasian region, scientific sources, generalization of the law enforcement practice of authorized bodies.

The implementation of the set goal determines the need to solve the following *scientific problems*: *a)* to reveal the theoretical and legal approaches to determining the essence of the principles of law; *b)* to characterize the principles of financial and tax law in their relationship; *c)* to reveal the relationship between the fundamentals of taxation and the principles of tax law; *d)* to determine the role of general legal principles in regulating tax relations; *e)* to study the essence of legal principles that are the basis of the tax system of the state; *f)* to establish the features of the normatively enshrined special principles of tax law (fundamentals of tax legislation); *g)* to reveal the content of the institutional principles of tax law.

Research methods. In the process of working on the scientific article, in accordance with the set goal and objectives, taking into account the specifics of the object and subject of the study, general scientific and special methods of scientific knowledge were used: a) systemic-structural; b) logical-semantic; c) ascent from the abstract to the concrete; d) comparative-legal; e) formal-dogmatic; f) generalizations; g) forecasting.

Results. It has been established that the principles of tax law, enshrined in tax legislation as the fundamental foundations of taxation and developed at the scientific level, are guidelines for the legal regulation of tax relations, the basis for the implementation of the rights and legitimate interests of the subjects of such relations. Of course, to enshrine certain principles at the normative-legal level does not mean to ensure their implementation. The need for maximum implementation of the principles of tax law is substantiated.

Conclusion. Having updated the problems of the fundamentals of taxation, the principles of the rule of law, the principles of tax law, the presumptions of tax law; Having analyzed general legal and special industry principles, the author asserts that in Russia the effective mechanism for implementing legal principles of tax law, as well as real measures of responsibility for their violation, are not fully perfect. Attention is focused on the fact that the principles of law must act and be directly implemented in the process of law enforcement. Taking this into account, judicial practice acquires great importance, especially the interpretation and clarification of acts, in particular tax legislation.

Keywords: taxes, tax law, taxation, tax system, tax legislation, basis of tax law, principle of law, principles of tax law, presumptions of tax law.

Введение

Эффективное функционирование державы и общества в целом зависит от соблюдения и практической реализации комплекса определенных правовых базисов (*принципов*). Сущность и практическое назначение какой-либо отрасли права раскрывается, в частности, в принципах, составляющих ее основу и определяющих значимость права как социального явления.

Современное состояние правоотношений нуждается в системном подходе к определению принципов, в том числе *налогового права*, ведь на них основываются гарантии и защита прав субъектов налоговых правоотношений, за счет налоговых поступлений формируется значительная часть бюджетных доходов. Следовательно, от реализации интересов указанных субъектов зависят и бюджетные поступления, объемы бюджетного финансирования.

Практика внедрения принципов налогового права требует четкого понимания значения этого понятия. Тем более что именно в сфере налогового права сложилась парадоксальная ситуация: нарушение принципов налогового законодательства по Налоговому кодексу Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (НК РФ) не является налоговым правонарушением. Соответственно, отсутствует обобщение судебной практики по делам о нарушении принципов налогового права, а следовательно, их нормативно-правовое закрепление носит преимущественно декларативный характер. Более того, механизм их реализации не предусмотрен, а правовое содержание этих принципов в НК РФ приведено очень кратко. Изложенное свидетельствует об актуальности и необходимости исследования теоретико-прикладных проблем, связанных с реализацией *принципов налогового права*.

Обзор литературы

Подчеркнем, что в последние годы учеными, специалистами, исследователями инициативно осуществляется научный поиск по дополнению и уточнению принципов налогового права, раскрытию их сути, толкованию их для максимального внедрения в правоприменительную практику. Имеются научные [1, с. 58–62; 2, с. 87–93; 3, с. 1203–1211; 4, с. 22–33; 5, с. 244–246; 6, с. 77–83; 7, с. 99–105; 8, с. 163–180; 9, с. 180–183; 10, с. 82–105], учебные публикации¹, вместе с тем, научное

¹ См.: Налоговое право: учебник для студентов вузов, обучающихся по направлению подготовки «Юриспруденция» / Е.О. Бондарь, Г.Н. Василенко, А.И. Григорьев [и др.]. 8-е издание, переработанное и дополненное. М.: ООО «Издательство Юнити-Дана», 2023. 335 с.; Налоговое право: учебник / Л.Л. Арзуманова, Н.М. Артемов, О.В. Болтинова [и др.]. Министерство науки и высшего образования Российской Федерации; Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 3-е издание, переработанное и дополненное. М.: Общество с ограниченной ответственностью «Проспект», 2023. 304 с.; Крохина Ю.А. Налоговое право: учебник. (Высшее образование). 10-е изд., пер. и доп. М.: Издательство «Юрайт», 2023. 503 с.; Налоговое право: учебник / Г.Ф. Ручкина, М.Ю. Березин, А.С. Адвокатова [и др.]. Финансовый университет при правительстве Российской Федерации. М.: Общество с ограниченной

осознание явлений, проистекающих в данном сегменте, с позиций актуального правоведения и правоприменения несколько опаздывает и без подобающего прицельного внимания остаются многие вопросы, требующие правильных ответов. Добавим, что с убедительным основанием можно говорить о том, что научные изыскания в области налогового-правовых принципов осуществлялись в обстоятельствах нынешнего времени, как нам представляется, не глубинно, фрагментарно, незначительное количество научных исследований содержит новые сведения по этой теме, в основном же происходит переписывание цитируемых положений без их должной научной проработки, что обуславливает актуальность обращения нами к теоретическим и правоприменительным проблемам принципов налогового права, путям их комплексного решения.

Методы исследования

В процессе работы над статьей, в соответствии с поставленной целью и задачами, с учетом специфики объекта и предмета исследования, использованы общенаучные и специальные методы научного познания, в частности следующие: *а) системно-структурный*, с помощью которого проанализированы правовые основы основ налогообложения; с помощью *б) логико-семантического метода*, *в) метода восхождения от абстрактного к конкретному* углублен понятийный аппарат; *г) сравнительно-правовой метод* использовался при анализе законодательства и научных исследований отдельных аспектов реализации принципов налогового права, в том числе дружественных зарубежных стран, преимущественно евразийского региона; *д) формально-догматический* – использовался для осуществления доктринального толкования правовых норм и терминов; *е) методы обобщения и ж) прогнозирования* применены в процессе формулирования выводов.

Результаты исследования

Сакцентируем внимание на том, что по своему содержанию принципы налогового права объективны, поскольку отражают объективные закономерности эволюции социума и общественных отношений. Субъективными они не могут быть, учитывая, что это принципы публичного права, где превалирует публичный интерес, что не позволяет проявлять субъективизм в регулировании публично-правовых отношений.

В наиболее упрощенном виде *принципы налогового права делятся на: а) общие; б) специальные*. Что касается *общих принципов*, то в налоговом праве их определяют достаточно спорно, как и в целом общую часть. Поддерживая научный подход, при котором общая часть налогового права может рассматриваться только в контексте соответствующей учебной дисциплины и науки, признано необходимым выделить принципы именно общей части налогового права, чтобы иметь четкое представление о том, какие принципы общие и общеправовые участвуют в: *а) регулировании всех налоговых отношений; б) формировании любого отраслевого налогового законодательства*. *Специальные принципы* объединяют принципы отдельных подотраслей и институтов налогового права.

Отметим, что *принципы налогового права* – это фундаментальные экономические, юридические и организационно-технические основы, на которых должна базироваться налоговая система государства и система налогообложения в целом.

В рамках налогового права также выделяют принципы: *а) налогового контроля; б) налоговой ответственности; в) организации и деятельности налоговых органов; г) налогового администрирования; д) взаимодействия налоговых органов; е) публичной службы в налоговых органах*. Принципы иногда ошибочно путают с: определенными критериями или направлениями, в частности, когда речь идет о налоговом планировании и налоговой реформе; соблюдении налоговой тайны, которая не является основой налогового права, а является обязанностью государственно-властных субъектов налоговых правоотношений.

В идеале, для того чтобы принципы налогового права эффективно действовали в области налогового и иного правоприменения и правотворчества, они должны быть сформулированы в виде отдельных правовых норм. Но практически это невозможно, поскольку наука и практика не всегда развиваются параллельно. Главное – это законодательно закрепить не только принципы налогового права в виде отдельных норм, но и гарантии их выполнения, средства протекции. Следовательно, важно закрепить норму о том, что нарушение принципов налогового права являлось налоговым правонарушением.

Определим, что чаще всего *общеправовыми принципами налогового права* определяют следующие: а) законность; б) верховенство права; в) демократизм; г) гласность; д) гуманизм; е) единство субъективных прав и юридических обязанностей; ж) равенство граждан перед законом; з) справедливость.

Критически нами оценивается подход, согласно которому поддерживается применение названия «общеправовые принципы», а не употребление понятия «основополагающие принципы», ведь не все основы являются правовыми, часть может иметь философскую, этическую, морально-нравственную природу.

Среди правовых основ, определяющих состав налоговой системы, особое место отведено *специальным принципам налоговой системы государства, которые должны учитываться в процессе обеспечения целостности налоговой системы* (а) принцип единства экономического пространства; б) принцип разделения властей; в) принцип унитаризма (в унитарных государствах) или федерализма (в федеративных государствах). Перечисленные основные принципы направлены на обеспечение системности норм налогового права (как научного явления) и налогового законодательства, на котором основывается налоговая правореализационная деятельность.

Научная дискуссия

Рассматривая начала налогового законодательства в контексте специальных принципов налогового права, укажем, что к этим принципам относятся основные принципы, определенные частично в ст. 3 НК РФ. Конечно, только формального нормативно-правового закрепления соответствующих устоев недостаточно – необходимо разработать и внедрять в практику механизм их реализации. Анализируя данные принципы в контексте научной дискуссии и частично раскрывая некоторые из них, предложим авторские пояснения и корректировки в кодифицированный нормативный правовой акт по налогам и сборам.

Принцип равенства всех плательщиков перед законом, недопущение каких-либо проявлений налоговой дискриминации состоит в обеспечении одинакового подхода ко всем налогоплательщикам, независимо от социальной, расовой, национальной, религиозной принадлежности, формы собственности юридического лица, гражданства физического лица, места происхождения капитала. Указанный принцип основывается на признанном на международном уровне конституционно закрепленном равенстве прав людей, гарантирует одинаковые права и обязанности налогоплательщиков одной группы (речь идет о том, что одинаковый набор прав и обязанностей имеют юридические лица – налогоплательщики, одинаков набор для налогоплательщиков физических лиц), а также одинаковый комплекс прав и обязанностей имеют органы взыскания одного уровня. При этом допускается установление определенных льготных условий налогообложения в зависимости от обстоятельств, предусмотренных налоговым законодательством.

Принцип неотвратимости наступления определенной законом ответственности в случае нарушения налогового законодательства – это основа налогового законодательства, которая непосредственно не раскрыта в ст. 3 НК РФ. По общему правилу этот принцип означает, что нарушение норм законодательства, в частности налогового, является основанием для привлечения лица-правонарушителя к юридической ответственности.

Принцип-презумпция правомерности решений налогоплательщика заключается в том, что в случае, если норма закона или иного нормативно-правового акта, изданного на основании закона, или если нормы разных законов или разных нормативно-правовых актов допускают неоднозначную (множественную) трактовку прав и обязанностей налогоплательщиков или контролирующих органов, вследствие чего есть возможность принять решение в пользу как налогоплательщика, так и контролирующего органа, принимается решение в пользу плательщика.

Принцип фискальной достаточности означает установление налогов и сборов с учетом необходимости сбалансированности расходов бюджета с его поступлениями. Это в свою очередь означает, что именно налоговые поступления являются основным доходным источником бюджетов всех уровней; они являются основным финансовым инструментом, используемым государством для сбалансирования доходов и расходов бюджета. Создается ситуация, что в случае разбалансированности бюджета (прежде всего государственного) государство может идти по пути введения новых налогов, повышения ставок уже существующих. В таком случае бремя сбалансирования возлагается на налогоплательщиков. Есть и другой способ сбалансирования бюджета – привлечение кредитных ресурсов, плата за пользование которыми возлагается на государство, но практически осуществляется будущими поколениями налогоплательщиков.

Принцип социальной справедливости состоит в установлении налогов и сборов в соответствии с платежеспособностью налогоплательщиков. Данный принцип особенно проявляется в том, как государство социально поддерживает малообеспеченные слои населения, присутствуют налоговые социальные льготы. Этот принцип имеет экономико-правовую и морально-нравственную, этическую природу и занимает особое место в системе принципов налогового права и налогообложения вообще, находит проявление во всеобщности налогообложения (все обязаны уплачивать налоги и сборы в порядке, определенном законом), в равенстве и недопущении любых проявлений налоговой дискриминации. То есть усматривается взаимосвязанность отдельных принципов налогового права посредством объединяющего принципа – справедливости.

Принцип экономичности налогообложения (экономической обоснованности налогообложения) означает установление налогов и сборов, объем поступлений от уплаты которых в бюджет значительно превышает расходы по их администрированию. Очевидно, что законно установленными должны быть те налоги и сборы, которые экономически обоснованы. Нарушение рассматриваемого принципа влечет нарушение практичности налогообложения.

Этот принцип распространяется, прежде всего, на деятельность законодателя как органа, создающего законодательное поле для налогообложения и, исходит из того, что расходы на администрирование налогов и сборов финансируются из средств государственного бюджета.

Отмечена необходимость разграничения экономического обоснования налога и экономической подоплеки налога (например, доход, прибыль, добавленная стоимость).

Принцип нейтральности налогообложения состоит в установлении налогов и сборов способом, не влияющим на увеличение или уменьшение конкурентоспособности налогоплательщика.

Принцип стабильности означает стабильность (лучше неизменность) норм, регулирующих налоговые правоотношения.

Принцип равномерности и удобства уплаты налогов означает, что установление сроков уплаты налогов и сборов должно происходить с учетом необходимости обеспечения своевременного поступления средств в бюджеты для осуществления расходов бюджетов и удобства их уплаты плательщиками. Данный принцип содержит две составляющие: 1) равномерность; 2) удобство. Если равномерность – это материальное проявление, заключающееся в том, чтобы налогоплательщик мог уплачивать налоги в разные налоговые периоды (например, ежемесячно, ежеквартально, ежегодно), то удобство – это процедурный аспект этого принципа. Особенно важно, чтобы налогообложение было удобным именно для налогоплательщика не только из-за определенных материальных потерь, но и, учитывая время, которое тратит лицо на уплату налогов и сборов. Рассматривая данный принцип, в России и многих развитых дружественных странах мира, особенно евразийского пространства, вводится электронная отчетность.

Принцип единого подхода к установлению налогов и сборов означает определение на законодательном уровне всех обязательных элементов налога.

К институциональным принципам налогового права отнесем: 1) принципы, отражающие сущность налога (а) публичная (общественная) цель взимания налогов (б приоритет фискальной направленности налогообложения; в) абстрактность налоговых платежей); 2) принципы, используемые в процессе разработки налогового законодательства (а) установление налогов и сборов законами; б) ограничение обратной силы налоговых законов; в) приоритет налогового закона над неналоговым; г) наличие всех элементов налога в налоговом законе; д) определенность и понятность налоговых норм); 3) принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение прав и свобод налогоплательщиков (а) юридическое равенство налогоплательщиков; б) равное налоговое бремя; в) всеобщность налогообложения); 4) принципы налогообложения, обеспечивающие соблюдение демократических, социальных и правовых основ государства.

Принцип публичной (общественной) цели взимания налогов означает, что налоговые доходы закладываются в размеры расходов на общественные нужды (социальные программы (здравоохранение, образование), оборона, охрана общественного порядка и безопасности, правосудие). Этот принцип развивает конституционные положения о том, что Россия является суверенным, независимым, демократическим, социальным, правовым государством, где человек, его жизнь и здоровье, честь и достоинство, неприкосновенность и безопасность признаются высшей социальной ценностью; права и свободы человека и их гарантии определяют содержание и направленность деятельности государства; утверждение и обеспечение прав и свобод человека является главной конституционной обязанностью государства. Публичная цель взимания налогов также обусловлена тем, что налоги являются источником доходов бюджетов, за счет которых

покрываются различные расходы. Это происходит в рамках бюджетной деятельности органов общественной власти, преимущественно органов государственной власти. Одним из принципов бюджетной деятельности является ее социальное направление.

Принцип приоритета фискальной направленности налогообложения означает, что финансирование расходов бюджетов осуществляется, прежде всего, за счет налогов. Сущность данного принципа также состоит в том, что процесс налогообложения предполагает постоянное аккумулирование бюджетных доходов. В этом контексте актуален вопрос бюджетно-налоговой или фискальной политики государства. Также названный принцип в определенной степени дублирует принцип фискальной достаточности.

Принцип абстрактности налоговых платежей состоит в том, что у них нет целевого направления, конкретные расходы бюджета не финансируются из поступлений от конкретных налогов и сборов. Данный принцип обусловлен таким признаком или характерным свойством налогов, как их нецелевой характер.

Принцип установления налогов и сборов законами (принцип законного установления налогов и сборов) частично поглощает нормативно закрепленную основу единого подхода к установлению налогов и сборов. Он предусматривает установление налогов и сборов, их обязательных частей особым налоговым законом. Это означает, что устанавливать налоги должны органы законодательной (представительной власти) путем принятия соответствующих законов (принимаются Федеральным Собранием – парламентом Российской Федерации, который является представительным и законодательным органом Российской Федерации и состоит из двух палат – Совета Федерации Российской Федерации и Государственной Думы Российской Федерации). После установления, то есть законодательного закрепления налогов и сборов их введение и взыскание может осуществляться на основании других актов, не противоречащих НК РФ и федеральному законодательству, если их принятие необходимо. Например, местные налоги и сборы обязательно вводятся на соответствующую территорию путем принятия решений органов местного самоуправления и утверждения положений о соответствующих местных налогах и сборах. Общегосударственные налоги и сборы в нашем государстве закрепляются на уровне НК РФ.

Принцип ограничения обратной силы налоговых законов основывается на законодательстве России. Все нормы налогового права действуют в определенных законом временных пределах, это означает тот факт, что ответственность за совершение правонарушения и сам состав правонарушения определяются тем законом, который действовал во время его совершения.

Принцип приоритета налогового закона над неналоговыми законами означает, что в случае коллизии норм неналоговых законов и налогового законодательства применяются положения последнего.

Принцип наличия всех элементов налога в налоговом законе означает обязательное включение всех элементов налога в налоговый закон и одновременно допускает, что отсутствие хотя бы одного элемента позволяет плательщику не платить налог или сбор. При установлении налога обязательно определяются следующие элементы: а) плательщики налога; б) объект налогообложения; в) налогооблагаемая база; г) ставка налога; д) порядок исчисления налога; е) налоговый период; ж) срок и порядок уплаты налога; з) срок и порядок представления отчетности об исчислении и уплате налога.

Принцип определенности и понятности налоговых норм состоит в том, что акты налогового законодательства должны иметь содержание, понятное для правоприменителей, прежде всего – для налогоплательщиков. Все элементы налогов и сборов должны быть четко прописаны, соответственно урегулированы, чтобы было как можно меньше возможностей различного толкования налогово-правовых норм.

По существу *принцип юридического равенства налогоплательщиков* означает запрет устанавливать отличия в налогообложении.

Принцип равного налогового бремени (нейтральности) означает экономическое равенство плательщиков. Речь идет о том, что при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога исходя из принципа справедливости, он предусматривает установление налогов и сборов в соответствии с платежеспособностью налогоплательщиков.

Принцип всеобщности налогообложения заложен в ст. 57 Конституции Российской Федерации: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы» и детализирован в ч. 1 ст. 3 НК РФ: «Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы.

Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения».

В рамках *принципов налогообложения, обеспечивающих соблюдение демократических, социальных и правовых основ государства*, нами предлагаются следующие принципы: *а)* единства налоговой политики (развивающий принцип единства экономического пространства); *б)* равенства правового статуса административно-правовых единиц субъектов (федеративным государствам присущ принцип равенства правового статуса субъектов федерации); *в)* исчерпывающего перечня общегосударственных и местных налогов и сборов (при наличии трехуровневой налоговой системы – также и региональных); *г)* законодательного ограничения предоставления налоговых льгот и привилегий (традиционно он рассматривается во взаимосвязи с общеправовыми принципами равенства и справедливости); *д)* экономической обоснованности (целесообразности) налогообложения (состоит в том, что денежные средства, поступающие в виде налоговых доходов, должны покрывать и превышать бюджетные расходы, предусмотренные на администрирование налогов и сборов в государстве); *е)* недопущения двойного налогообложения (основывается на справедливом налогообложении и означает недопустимость налогообложения одного объекта налога одним и тем же налогом повторно или неоднократно за один и тот же промежуток времени); *ж)* баланса публичных и частных интересов.

Детализируем наиболее существенные и важнейшие результаты научного исследования, приведя *теоретические обобщения, выводы, новые подходы к научной дискуссии по научной проблеме принципов налогового права*.

1. Некоторые принципы права (в современном их понимании) существовали еще до возникновения положительного права. Отрицание связи принципов и норм права означает вывод принципов за пределы самого права, отрицание связи общественных отношений с нормами права. Современное право пронизывает всю сферу общественных отношений, а следовательно, и все руководящие требования, предъявляемые к таким отношениям, то есть принципы. Нельзя полностью согласиться с утверждением о том, что исторически принципы права появились значительно позже других его форм. На самом деле, принципы появились в ходе эволюционирования права, его формализации; норма права, как считается, часто является писаным правилом поведения. Кроме того, существует неписаное право, в основном – обычное, что сформировалось во время практики общения между людьми на основе норм этики, морали, нравственности, взаимоуважения. Следовательно, не все правовые принципы возникли позже норм права; а принципы законодательства, напротив, возникли позже, чем нормы права, ведь право впоследствии сформировалось в законодательство, основные принципы которого целесообразно также закреплять.

2. Принципы налогообложения предшествовали возникновению принципов налогового права, ведь возникновению налогового права предшествовала экономика, в последующем и политическая. При этом постепенно производные принципы стали настолько всеохватывающими, что с точки зрения налогово-правовой науки поглотили основы налогообложения.

3. Принципы налогового права являются предметом научных исследований и научно-практических дискуссий, поскольку имеют важную теоретическую и практическую ценность. Мы можем утверждать: значение принципов налогового права состоит в том, что они: *а)* отражают сущность налогового законодательства, как его части; *б)* выступают определенным ориентиром при становлении и развитии налогового права (данное положение подтверждается в процессе завершения реформирования налогового законодательства); *в)* дают возможность объяснить, разъяснить содержание налогового законодательства в целом и отдельных его норм; *г)* определяют характер толкования и применения норм налогового права; *д)* способствуют стабилизации налоговых правоотношений, нормативно ограничивая их; *е)* содействуют улучшению понимания налогово-правовых норм правоприменителями; *ж)* дают возможность определить тенденции развития налогового законодательства; *з)* способствуют правоприменительным органам в решении вопросов, недостаточно урегулированных нормами права; *и)* обеспечивают разрешение дел, возникших из отношений, не урегулированных нормами права; *к)* имеют воспитательное значение и играют немаловажную роль в формировании правосознания налогоплательщиков; *л)* ограничивают негативное усмотрение работников специальных государственно-властных органов, а также других налоговых правоприменителей; *м)* могут использоваться субъектами налогового правоотношения для дополнительного обоснования их позиций.

4. В России нормативно закрепленные принципы налогообложения не обладают ярко выраженным прямым действием, их несоблюдение практически не является налоговым

правонарушением и, соответственно, отсутствует реальная судебная практика по вопросам применения и толкования правоприменителями базовых основ налогообложения. Учитывая это, компетентным органам уместно постоянно обобщать положительную практику практического применения принципов налогового права.

5. Принципы правового государства (в частности: а) неотчуждаемость прав и свобод человека и гражданина; б) наличие контроля и надзора за соблюдением прав и свобод человека и гражданина, реализацией законов; в) разделение властей на законодательную, исполнительную и судебную; г) взаимная ответственность государства и лица) имеют двойную природу, поскольку они являются: 1) конституционно-правовыми принципами и одновременно конституционно-правовыми гарантиями; 2) руководящими началами в правовом регулировании налоговых отношений, складывающихся как внутри государства, так и за его пределами.

6. В условиях имущественного неравенства, социального расслоения населения даже в правовом государстве встал вопрос о справедливости налогообложения, правильном распределении налогового бремени между налогоплательщиками. Очевидно, государство должно стремиться к введению и соблюдению наиболее справедливого налогообложения. В то же время это практически невозможно, ведь само понятие «справедливость» оценочно, а следовательно, не усматривается возможность законодательно закрепить все его критерии, признаки.

7. Проблема реализации принципа экономичности налогообложения на практике – отсутствие нормативно установленных и закреплённых критериев определения экономической обоснованности и целесообразности налогообложения. Считаем целесообразным налоговым и таможенным органам совместно с Министерством финансов Российской Федерации (Минфином России) разработать соответствующий документ, возможно, стоит внести изменения в НК РФ и четко закрепить требования, предъявляемые к нововведениям в налоговой сфере. Для этого необходимо провести расчеты, чтобы выяснить, сколько государство будет примерно тратить на администрирование налога или сбора, которое планируется ввести; будет ли объект и база предлагаемого налогообложения достаточными для того, чтобы их облагать налогом, не нарушая при этом другие принципы, в частности социальной справедливости.

Пересекая финишную черту, конкретизируем, что принципы налогового права, закреплённые в налоговом законодательстве как базис налогообложения и разработанные на научном уровне, являются ориентирами в правовом регулировании налоговых отношений, основой реализации прав и законных интересов субъектов таких отношений. Конечно, закрепить на нормативно правовом уровне те или иные принципы не означает обеспечить их реализацию. Проанализировав общеправовые и специальные отраслевые принципы, можно утверждать, что в России несколько недостаточны эффективные механизмы реализации правовых принципов налогового права и реальные меры ответственности за их нарушение. Важно, чтобы принципы налогового права были практически действующими, находили непосредственную реализацию в процессе правоприменения.

Список использованной литературы:

1. Абдреев Т.И. Краснов Э.В. Принцип добросовестности в Российском праве: межотраслевой анализ. *Теория и практика общественного развития*. 2020;7(149):58–62. DOI: 10.24158/tipor.2020.7.10.
2. Абрамчик Л.Я. Реализация принципов налогового права в ходе правореализационного и правоприменительного налогового процессов. *Публично-правовое обозрение*. 2023;(2):87–93.
3. Васильева Н.В. Установление и соблюдение принципов налогового права как фактор защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. *Baikal Research Journal*. 2023;14(3):1203–1211. DOI: 10.17150/2411-6262.2023.14(3).1203-1211.
4. Гриценко В.В. Принципы налогового права России: современное звучание теоретико-правовых основ налогообложения. *Журнал юридических исследований*. 2020;5(4):22–33.
5. Древал Л.Н., Полякова С.А. О принципах в Российском налоговом праве. *Евразийский*

References:

1. Abdreev T.I. Krasnov E.V. [The principle of good faith in Russian law: an intersectoral analysis]. *Teoriya i praktika obshchestvennogo razvitiya = Theory and practice of social development*. 2020;7(149):58–62. DOI: 10.24158/tipor.2020.7.10. (In Russ.).
2. Abramchik L.Ya. [Implementation of the principles of tax law in the course of law enforcement and tax enforcement processes]. *Publichno-pravovoye obozreniye = Public Law Review*. 2023;(2):87–93. (In Russ.).
3. Vasilyeva N.V. [Establishment and compliance with the principles of tax law as a factor in protecting the rights and legitimate interests of taxpayers]. *Baikal Research Journal*. 2023;14(3):1203–1211. DOI: 10.17150/2411-6262.2023.14(3).1203-1211. (In Russ.).
4. Gritsenko V.V. [Principles of tax law in Russia: modern sounding of the theoretical and legal foundations of taxation]. *Zhurnal yuridicheskikh issledovaniy = Journal of legal studies*. 2020;5(4):22–33. (In Russ.).
5. Dreval L.N., Polyakova S.A. [On the principles in Russian tax law]. *Yevraziyskiy yuridicheskiy zhurnal =*

юридический журнал. 2022;6(169):244–246.

6. Журавлева О.О. Справедливость как принцип налогового права. *Союз криминалистов и криминологов*. 2022;(4):77–83. DOI: 10.31085/2310-8681-2022-4-216-77-83.

7. Лютова О.И. Принцип самостоятельности исполнения налоговой обязанности в условиях цифровизации экономики. *Теоретическая и прикладная юриспруденция*. 2023; 1(15):99–105. DOI: 10.22394/2686-7834-2023-1-99-105.

8. Лютова О.И. Цифровая трансформация принципов налогового права. *Journal of Digital Technologies and Law*. 2024;2(1):163–180. DOI: 10.21202/jdtl.2024.9.

9. Напсо М.Б. Правовая конструкция налогообложения в РФ и ее принципы: новые реалии и вызовы. *Право и государство: теория и практика*. 2022;3(207):180–183. DOI: 10.47643/1815-1337_2022_3_180.

10. Ядрихинский С.А. Принцип пропорциональности как инструмент достижения баланса интересов в налоговых отношениях: проблемы теории и правоприменительной практики в России и за рубежом. *Право. Журнал Высшей школы экономики*. 2021;(3):82–105. DOI: 10.17323/2072-8166.2021.3.56.81.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Александр Анатольевич Беженцев

кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры уголовного права Северо-Западного института управления – филиала ФГБОУ ВО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации» (РАНХиГС)

ORCID: 0000-0002-9909-9869

AuthorID: 271235

SPIN-код: 5243-1039

Eurasian Law Journal. 2022;6(169):244–246. (In Russ.).

6. Zhuravleva O.O. [Fairness as a Principle of Tax Law]. *Soyuz kriminalistov i kriminologov = Union of Criminalists and Criminologists*. 2022;(4):77–83. DOI: 10.31085/2310-8681-2022-4-216-77-83. (In Russ.).

7. Lyutova O.I. [The principle of independence of fulfillment of tax obligations in the context of digitalization of the economy]. *Teoreticheskaya i prikladnaya yurisprudentsiya = Theoretical and applied jurisprudence*. 2023;1(15):99–105. DOI: 10.22394/2686-7834-2023-1-99-105. (In Russ.).

8. Lyutova O.I. [Digital transformation of the principles of tax law]. *Journal of Digital Technologies and Law*. 2024;2(1):163–180. DOI: 10.21202/jdtl.2024.9. (In Russ.).

9. Napso M.B. [The legal structure of taxation in the Russian Federation and its principles: new realities and challenges]. *Pravo i gosudarstvo: teoriya i praktika = Law and state: theory and practice*. 2022;3(207):180–183. DOI: 10.47643/1815-1337_2022_3_180. (In Russ.).

10. Yadrikhinsky S.A. [The Principle of Proportionality as a Tool for Achieving a Balance of Interests in Tax Relations: Problems of Theory and Law Enforcement Practice in Russia and Abroad]. *Pravo. Zhurnal Vyshey shkoly ekonomiki = Law. Journal of the Higher School of Economics*. 2021;(3):82–105. DOI: 10.17323/2072-8166.2021.3.56.81. (In Russ.).

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Alexander A. Bezhentsev

Cand. of Sci. (Law), Associate Professor, Associate Professor of the Criminal Law Department of the North-West Institute of Management – branch of the Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education "Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration" (RANEPA)

ORCID: 0000-0002-9909-9869

AuthorID: 271235

SPIN-код: 5243-1039