**ВВЕДЕНИЕ**

Налоги и налоговая система - это не только источники бюджетных поступлений, но и важнейшие структурные элементы экономики рыночного типа.[[1]](#footnote-1)

Без формирования рациональной налоговой системы, не угнетающей предпринимательскую деятельность и позволяющей проводить эффективную бюджетную политику, невозможны полноценные преобразования экономики России.

В течение ряда последних лет Российская Федерация переживает величайший экономический эксперимент - переход от планового управления народным хозяйством к использованию рыночных механизмов экономического развития.

В настоящее время практически всеми признается, что эффективная реформа налоговой политики и системы налоговых органов в стране - ключевой фактор успеха в деле перевода экономики на рыночные рельсы.

Проблема налогов - одна из наиболее сложных в практике осуществления проводимой в нашей стране экономической реформы. Пожалуй, нет сегодня другого аспекта реформы, который подвергался бы такой же серьезной критике и был бы предметом таких же жарких дискуссий и объектом анализа и противоречивых идей по реформированию. С другой стороны, налоговая система это важнейший элемент рыночных отношений и от неё во многом зависит успех экономической сферы.[[2]](#footnote-2)

Цель данной работы - охарактеризовать функции, принципы налогообложения и этапы формирования налоговой системы Российской Федерации.

В соответствии с этой целью ставятся следующие задачи: дать определение понятию налоги, описать их классификацию, функции, принципы налогообложения; дать краткую характеристику основным налогам.

Информационная база исследования: труды экономистов, периодические издания, данные статистики, приказы и нормативно-правовые акты Российской Федерации, источники в сети Internet.

Налоги существуют с давних пор, появившись на заре человеческой цивилизации. Одной из самых ранних форм налогообложения считается жертвоприношение. Как только на земле стали возникать государства, возникла, пусть поначалу и примитивная, система налогообложения. Шли века, система развивалась и совершенствовалась, оставаясь неотъемлемым звеном экономических отношений в обществе и превращаясь постепенно в основной источник доходов государства. Ещё в библейские времена, как гласит Пятикнижие Моисея, иудеи отдавали десятую часть своих доходов, десятину, Господу - так было определено самим Яхве.[[3]](#footnote-3)

Достаточно рациональная налоговая система возникла на рубеже 17-18 вв., когда в европейских странах в основном сложилось административное государство, располагавшее чиновничьим аппаратом. Доходы поступали через систему прямых (от 10 до 15%) и косвенных налогов (от 5 до 25%), но тут наметилось противоречие. Принося большие доходы в казну, налоги на предметы потребления сдерживали развитие торговли. Государство всё сильнее нуждалось не только в системе, но и в научной теории налогообложения, поскольку, по словам французского писателя и учёного, просветителя Шарля Луи Монтескье, ничто не требует столько мудрости и ума, как определение той части, которую у подданных забирают, и той, которую оставляют им.[[4]](#footnote-4) Создателем такой теории считается видный шотландский экономист и учёный 18 века Адам Смит.

В противовес Фоме Аквинскому он утверждал, что налоги для налогоплательщика - признак не рабства, а свободы. Труд А. Смита «Исследование о природе и причине богатства народов», увидевший свет в 1776г., определил основные принципы налогообложения, не утратившие значения и поныне: принцип справедливости; принцип определённости; принцип удобности;

принцип экономии.

«Подданные государства», - отмечал его российский последователь Н.И. Тургенев, «должны давать средства к достижению цели общества или государства», каждый по возможности, и соразмерено своему доходу по заранее установленным правилам (сроки платежа, способ взимания), удобным для плательщика.[[5]](#footnote-5) Со временем этот перечень был дополнен принципами обеспечения достаточности и подвижности налогов (налог может быть увеличен или сокращен в соответствии с объективными нуждами и возможностями государства), выбора надлежащего источника и объекта налогообложения, однократности обложения.

Ни одно государство не может существовать без налогов. За счет налоговых взносов, сборов, пошлин и других платежей, формируются финансовые ресурсы государства. Налоги обеспечивают реализацию социальной, экономической, оборонной и других функций государства. Они идут на содержание государственного аппарата, армии, правоохранительных органов, финансирование образования, здравоохранения, науки. Из собранных в виде налогов средств государство строит школы, высшие учебные заведения, больницы, детские дома, государственные предприятия, платит зарплату преподавателям, врачам, государственным служащим, стипендии и пенсии. Часть средств идет на социальные пособия пожилым и больным людям, защиту здоровья матери и ребенка, окружающей среды и т.д. Таким образом, хотя налоги чаще вызывают возмущение, чем одобрение общества, без них ни одно государство существовать не сможет.

Налоги представляют собой обязательные платежи, взимаемые центральными и местными органами государственной власти с юридических и физических лиц и поступающие в бюджеты различных уровней. Существование налогов экономически оправдано постольку, поскольку экономически оправдано существование государства.

**ГЛАВА 1. НАЛОГИ: ИХ СУЩНОСТЬ, ВИДЫ И ФУНКЦИИ**

Налог - это обязательный платеж, поступающий в бюджетный фонд в определенных законом размерах и в установленные сроки.[[6]](#footnote-6) Совокупность разных видов налогов, в построении и методах исчисления которых реализуются определенные принципы, образуют налоговую систему страны.

 Налог, сбор, пошлина - это обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиком налога в соответствии с законодательными актами.[[7]](#footnote-7)

Плательщики налогов - это юридические или физические лица: граждане, а также предприятия, организации, независимо от их формы собственности. Самостоятельный источник дохода является основным признаком плательщика налога.[[8]](#footnote-8)

Объект налогообложения - это то, что в силу закона подлежит обложению налогом: доходы, стоимость определённых товаров, пользование природными ресурсами, передача имущества и т.д.

На сегодняшний день налоги весьма разнообразны по видам и образуют довольно разветвлённую совокупность. Попытки унифицировать налоги, уменьшить количество их видов пока не имели успеха. Из истории известно имя американского учёного Генри Джорджа, предлагавшего свести все налоги к одному - налогу на землю. И хотя уже более ста лет последователи Г. Джорджа, в числе которых были Лев Толстой, Уилсон Черчилль, Сунь Ятсен, настоятельно проповедуют его учение, количество видов налогов не уменьшается, а увеличивается. Возможно, это происходит потому, что правительствам удобнее вместо одного большого налога взимать множество не столь больших, в этом случае налоговые поборы становятся менее заметными и менее чувствительными для населения.[[9]](#footnote-9)

Налоги делятся на разнообразные группы по многим признакам. Они классифицируются: по характеру налогового изъятия (прямые и косвенные); плательщиком прямых налогов является тот, кто получает доход или владеет имуществом, т.е. конкретное физическое или юридическое лицо. К числу прямых налогов относятся: подоходный налог, налог на прибыль и др. Косвенные налоги: акцизы, налог на наследство, на сделки с недвижимостью и ценными бумагами. Окончательный плательщик этого налога потребитель, на которого налог перекладывается путём надбавки к цене товара или услуги. Также налоги классифицируются по уровням управления: федеральные, региональные, местные (муниципальные); по субъектам налогообложения: налоги с юридических и физических лиц; по объектам налогообложения (налоги на товары и услуги, налоги на доходы, прибыль, прирост рыночной стоимости капиталов, налоги на недвижимость и имущество и т.д.);по целевому назначению налога (общие, специальные).

Главным среди налогов, взимаемых с юридических лиц, является налог на

прибыль предприятий. Его применение вызвано тем, что в условиях рыночного

хозяйствования роль прибыли существенно возрастает; она становится важнейшим объектом воздействия государства. Налог на прибыль должен

использоваться не только в фискальных целях, но и для создания заинтересованности предприятий в повышении эффективности производства

улучшении его материально - технической оснащенности. К сожалению система исчисления налога ориентирована в основном на фискальный эффект.

 Банки и другие кредитные учреждения, осуществляющие свою деятельность на коммерческих началах, уплачивают в бюджет подоходный налог. Система подоходного обложения распространятся также на страховые организации, получающие доходы от страховых видов деятельности.

 Наличие разных форм собственности, экономическое соперничество вызывает необходимость взимания налога не только с получаемых доходов, но и со стоимости имущества, которое прямым или косвенным образом способствует росту дохода предприятия. Поэтому налог на имущество предприятий - неотъемлемая часть налоговой системы страны при рыночных отношениях. Он введен для субъектов хозяйствования, являющихся собственниками имущества на территории государства. При его взимании реализуются и фискальная, и экономическая функции налога. Первая - благодаря тому, что налог на имущество обеспечивает стабильные поступления в доходы территориальных бюджетов, так как вносится в первоочередном порядке с отнесением расходов по его уплате на себестоимость продукции; вторая - через заинтересованность предприятия в уплате меньших сумм, чем стимулируется стремление плательщика быстрее освобождается от излишнего, неиспользуемого имущества.

 Важное место в налоговой системе страны занимают платежи за природные ресурсы: земельный налог, плата за воду, лесной доход и другие. Одни из них вносятся из прибыли, другие - за счет себестоимости. Значение названных платежей в том, что они играют не только фискальную, но и стимулирующую функцию, ориентируя субъектов хозяйствования на более эффективное использование соответствующих видов ресурсов. Необходимость в подобном стимулировании вызвана возросшими масштабами общественного производства, требующими вовлечения в хозяйственный оборот все новых и новых ресурсов. Между тем последние далеко не безграничны и в силу относительного уменьшения становятся все дороже.

 Одним из самых ценных природных богатств является земля. Однако

эффективность её использования до 1991 года не была объектом пристального

внимания, так как земля была бесплатной для основных её потребителей -субъектов хозяйственной деятельности. Утрата хозяйственных угодий, разбазаривание земельных массивов при строительстве дорог и сооружении

промышленных объектов, нерациональные жилищные и административные застройки в городах - все это было логическим следствием бесплатности земли. Начиная с 1992 года за владение, распоряжение и пользование землей в городской и сельской местности уплачивается земельный налог (за аренду земли - арендная плата).

 В составе налогов взимаемых за природные ресурсы, важную роль играет плата за воду. Её вносят промышленные предприятия, использующие воду для производственных целей. Исчисляется эта плата по ставкам, устанавливаемым за один кубический метр забираемой воды, и относится на себестоимость продукции. При определении ставок учитываются затраты государства на воспроизводство водных ресурсов. Если потребление воды превышает технически установленные нормативы, ставка платы за воду повышается. В интересах охраны водной среды государство использует также штрафы за сброс неочищенных или недостаточно очищенных вод.

 Переход на рыночные условия хозяйствования, более полная реализация принципа самоокупаемости произведенных затрат выдвигают задачу \ введения платы за воду, потребляемую сельскохозяйственными предприятиями. Бесплатная подача воды является основной причиной серьезных недостатков в использовании водных ресурсов. Для организации более разумного водопотребления целесообразно ввести плату за воду, отпускаемую сельхозпредприятиям из водохозяйственных систем.

 Лесной доход имеет цель частично покрыть расходы государства на воспроизводство древесины и стимулировать рациональное использование лесных массивов. Основное место в составе лесного дохода занимает попенная плата, взимаемая с лесозаготовителей за вырубаемую ими древесину. Размер попенной платы дифференцируется в зависимости от территориального нахождения лесосеки, вида и качества древесины, расстояния её вывоза до подъездных путей.

 В механизме взимания платежей за природные ресурсы предусмотрены соответствующие санкции за нарушение производственной (технологической) дисциплины; например, взимаются штрафы за сброс сточных неочищенных вод, за нарушение правил лесопользования и так далее.

 Основное место в системе налогообложения физических лиц занимает подоходный налог. Переход к рыночной экономике создает предпосылки для роста личных доходов граждан. В этих условиях применяется прогрессивное налогообложение, позволяющее по мере увеличения заработков граждан изымать у них в увеличенных размерах денежные средства, необходимые для проведения социальных программ.

 Подоходное обложение физических лиц дополняется взиманием налога на имущество, который в условиях перехода к рынку выполняет не только, фискальную роль, но и служит своеобразным психологическим фактором, влияющим на поведение плательщика, осознающим себя собственником. Налог на имущество позволяет мобилизовать в распоряжение государства денежные

средства граждан.

 Налогом с наследства облагается имущество, переходящее к гражданам в порядке наследования или дарения. Налог уплачивается в случае, когда граждане принимают в порядке наследования и дарения жилые дома, квартиры, дачи, садовые дома, автомобили, мотоциклы, предметы антиквариата, ювелирные

изделия и так далее. Налог с имущества переходящего в порядке наследования, исчисляется от стоимости наследственного имущества на день открытия наследства, даже если бы стоимость этого имущества в момент выдачи свидетельства превышало его оценку на день открытия наследства. Налог с имущества, переходящего в порядке дарения, исчисляется цены в документе, указанной сторонами, участвующими в сделке, но не ниже страховой оценки; при отсутствии указанной оценки - со стоимости имущества, определенной по свободной цене.

 Наряду с прямыми налогами используются и косвенные, крупнейшим среди которых является налог на добавленную стоимость. Налог на добавленную стоимость - это форма изъятия в бюджет части добавленной стоимости создаваемой на всех стадиях производства и обращения и определяемой как разница между стоимостью реализованной продукции, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

 Одновременно с налогом на добавленную стоимость в системе косвенного налогообложения используются также различные акцизы. Акцизы - это косвенные налоги, которые устанавливаются государством в процентах от отпускной цены товаров, реализуемых предприятиями - изготовителями. Они устанавливаются, как правило, на высокорентабельные товары для изъятия в доход государственного бюджета получаемой производителями сверхприбыли.

Федеральные налоги применяются на всей территории России. При этом ставка налога полностью или частично, а также дополнительные льготы могут устанавливаться на региональном или местном уровне. Пример налога, ставка которого целиком устанавливается на федеральном уровне - НДС (18%).

Региональные и местные налоги устанавливаются решением соответствующего законодательного органа, но в пределах перечня, утвержденного федеральным законом.

В результате в различных регионах уровень налогообложения может значительно отличаться. Кроме того, при наличии филиалов или подразделений в разных регионах такая структура налогов приводит к необходимости уплачивать их в разные бюджеты по разным ставкам, а также вставать на учет и представлять отчетность в каждом месте деятельности.

Исторически налоги рассматривались и существовали как податные системы. Само их существование порождено необходимостью покрывать общественные потребности. Данная способность налога определяется как фискальная функция. Фискальная функция долгое время считалась самодостаточной для выражения сути и назначения налога. Однако тяжесть налогового бремени и полная подчиненность налогообложения интересам казны приводит к тому, что налогоплательщики не только не выполняют возложенных на низ налоговых обязательств, но и изыскивают законные и незаконные пути ухода от налогов.

В числе налоговых функций ученые называют: фискальную, распределительную, контрольную, стимулирующую, регулирующую (макроэкономическую), социальную.

Посредством фискальной функции системы налогообложения удовлетворяются необходимые общенациональные потребности. Фискальная функция состоит в обеспечении доходов государственной бюджетной системы и находится под особым контролем и воздействием государства, в центре его финансовой политики.

Посредством регулирующей функции формируются противовесы излишнему фискальному гнету. Конечная цель налогового регулирования - обеспечить непрерывность инвестиционных процессов, рост финансовых результатов бизнеса, а тем самым способствовать росту общенационального фонда денежных средств. Таким образом, обе налоговые функции позволяют трансформировать внутренний потенциал налогообложения: из абстрактно воспринимаемой ее способности воздействовать на качественные и количественные параметры бизнеса в реальные результаты такого действия.

Макроэкономическая (регулирующая) функция - это роль налогов и налоговой политики в системе факторов регулирования макроэкономических процессов, совокупного спроса и предложения, темпов роста и занятости. В условиях России налоговая система проявила себя как фактор ограничения спроса, особенно инвестиционного, углубления падения производства, формирования безработицы и неполной занятости рабочей силы.

Распределительная функция налоговой системы проявляется в сложном взаимодействии с ценами, доходами, процентом, динамикой курсов акций и т.д. Налоги выступают существенным инструментом распределения и перераспределения национального дохода, доходов юридических и физических лиц. Распределительная функция налогов влияет на распределение не только доходов, но и капиталов, инвестиционных ресурсов.

Социальная функция налогов носит многоаспектный характер. Само материальное содержание налогов как денежных ресурсов, централизуемых государством и изымаемых из воспроизводственного процесса, несет в себе возможность из обращения на непроизводственные цели. В условиях РФ социальная функция налоговой системы бюджета весьма существенна в силу тех обязательств, которые несло советское государство перед населением и которое «по наследству» перешло к Российской Федерации. Многие социальные затраты, финансируемые государством за счет налогов (бесплатное образование, здравоохранение и так далее).

Социальная функция налогов проявляется и непосредственно через механизмы налоговых льгот и налоговых ставок, что входит во внутренний механизм действия налога (НДС, налога на прибыль и т.д.). В частности, налоговыми льготами обладают учреждения Культуры и Искусства. Например, при определении налоговой базы налога на прибыль учреждениями Культуры и Искусства не учитываются доходы: в виде имущества, полученного по решению органов исполнительной власти всех уровней, в виде средств бюджетов всех уровней государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов, доходы, полученные в виде грантов. Преимущества для учреждений Культуры и Искусства по уплате НДС в соответствие со ст.149 гл. 21: работы, выполняемые при реставрации памятников истории культуры и т д., работы по производству кинопродукции, выполняемые организациями кинематографии, получившие удостоверение национального фильма, передача товаров безвозмездно в рамках благотворительной деятельности, реализация программ на спектакли и концерты, а также реализация каталогов и буклетов учреждениями Культуры и Искусства и т.д.[[10]](#footnote-10)

Социальная функция налоговой системы требует детального исследования, как с точки зрения ее усиления, так и с точки зрения устранения неоправданных льгот и преимуществ, не отвечающих характеру рыночных преобразований, социальным критериям или внутрифедеральным отношениям.

Стимулирующая функция налоговой системы является одной из важнейших, но это самая «труднонастриваемая» функция. Как и любая другая функция, стимулирующая функция проявляется через специфические формы и элементы налогового механизма, систему льгот и поощрений, запретительных или ограничивающих ставок и другие инструменты налогового механизма и налоговой политики. Стимулирующая функция налогов является в современной российской практике слабо реализуемой и неэффективно используемой.

Контрольная функция налогов выступает своего рода защитной функцией: она обеспечивает воспроизводство налоговых отношений государства и предприятий, реализацию и действенность силы государственной власти. Без контрольной функции другие функции налогов неосуществимы или их реализация подрывается в своей основе.

Контрольная функция, опираясь на закон, право, может эффективно реализовываться только на основе принуждения, подчинения силе государственной власти и закону. Ослабление государственной власти ведет к ослаблению контрольной функции налоговой системы. И, наоборот, ослабление контрольной функции налогов означает ослабление государственной власти или ведет к такому ослаблению. В конкретном отношении контрольная функция налогов проявляется в обязательном исполнении налогового законодательства, в полноте сбора налоговых платежей и действенности и эффективности штрафных санкций и ответственности тех, кто не выполняет или не в полной мере выполняет обязательства перед государством, предписываемые законом. Контрольная функция налоговой системы предопределяет и определяет, как и уже отмечено, эффективность других функций. Следовательно, если контрольная функция налогов ослаблена, то это соответственно снижает эффективность налоговой системы в целом.

**Глава 2. ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

1.1. Общая характеристика принципов налогообложения

Система принципов налогообложения- основополагающее, базовое положение, лежащее в основе налоговой системы государства. Часть таких принципов закреплена нормативно, другие выводятся путем толкования налогового законодательства судом или научной доктриной. Некоторые принципы имеют общеотраслевой или межотраслевой характер, другие регулируют правовые институты, субинституты или даже отдельные аспекты налогообложения. [[11]](#footnote-11)

Принципы налоговой ответственности как самостоятельного института налогового права закреплены в главе 15 НК РФ ивключают требование законности, презумпцию невиновности, однократность и индивидуализацию наказания, принцип сложения налоговых санкций и др. Статья 40 НК РФ устанавливает специальные принципы определения цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения.

Большинство авторов признают, что общие принципы налогообложения закреплены в ст. 3 НК РФ «Основные начала законодательства о налогах и сборах». При этом категория «общие принципы налогообложения»используется законодателем в широком и узком смысле.

Широкий подход вытекает из анализа п. 2 ст. 1 НК РФ, где сформулировано положение о том, что НК РФ «устанавливает систему налогов исборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации, в том числе: 1) виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации; 2) основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов; 3) принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов Российской Федерации и местных налогов исборов; 4) права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов идругих участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах; 5) формы и методы налогового контроля; 6) ответственностьза совершение налоговых правонарушений; 7) порядок обжалования актовналоговых органов и действий (бездействия) и их должностных лиц».

У истоков формирования универсальных принципов налогообложения стояли классики экономической науки. Достаточно привести имена таких выдающихся ученых, как А. Смит, Д. Рикардо, В. Петти, А. Вагнер и др., фундаментальные работы которых заложили основу современного налоговедения. В частности, А. Смит в своем труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776 г.) впервые обосновал ряд принципов налогообложения, актуальных и сегодня. К ним он отнес принцип справедливости, заключающийся во всеобщности и пропорциональности налогообложения; принцип определенности, который в современной трактовке означает, что налог должен быть установлен таким образом, чтобы каждый налогоплательщик точно знал, какие налоги, когда и в каком размере он должен платить; принцип удобства, в соответствии с которым каждый налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые наиболее удобны для налогоплательщика; принцип эффективности, согласно которому административные расходы по взиманию налогов не должны быть больше, чем сами налоговые поступления.

Использованная здесь грамматическая связка «в том числе» приводит к выводу, что общими принципами налогообложения законодатель именует совокупность всех основных институтовналогового законодательства, закрепленных в части первой НК РФ. В таком понимании общие принципы налогообложения фактически отождествляются с общей частью налоговогоправа, что неоправданно расширяет границы этого института и не способствует его правовой идентификации. Такой подход, скорее всего, объясняется следующим: часть третья ст. 75 Конституции РФ устанавливает, что система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральнымправовым принципам, нормативно закрепленным в законодательстве. Выступая значимыми элементами правовой культуры, принципы-идеи оказывают существенное влияние на законотворческую и правоприменительную деятельность, однако признаками права, прежде всего общеобязательностью, они не обладают.

Принципы-нормы могут быть подразделены на полные и логические. Первые закрепляются в одной статье нормативного правового акта и поэтому имеют, так сказать, законченный вид. К этому типу относятся, например, нормы-принципы, содержащиеся в ст. 3 НК РФ. Логические принципы не имеют законченной структуры, они как бы «разбросаны» по одному или нескольким источникам права**.** Чтобы сформулировать целостную конструкцию логического принципа, необходим логико-лингвистический поиск и толкование законодательства с использованием специальных знаний юридической техники. Так, принципы однократности налогообложения или индивидуализации налоговой ответственности непосредственно не сформулированы в тексте НК РФ, но могут быть выведены путем толкования ряда его нормативных положений. В структуре налогового законодательства принципы-нормы отличаются значительной спецификой, которая выражается в следующем.

Являясь предписаниями исходного, основополагающего характера, принципы-нормы определяют цели, содержание, структуру, функциональную направленность всех иных налоговых норм. Они несут важнейшую идеологическую и концептуальную нагрузку, обладают декларативной направленностью, задают своеобразную программу развития отрасли в целом и отдельных ее институтов. Кроме того, правовые принципы обеспечивают единство налогового права, предъявляя к налогово-правовым нормам единые требования.

Принципы-нормы регулируют самые важные, ключевые аспекты налогообложения. Они представляют собой обобщающие правовые категории, соотносясь с иными нормами налогового права как общие и специальные.

Ю.А. Крохина верно отмечает, что принципы имеют «наибольшую степень обобщения и абстрагирования нормативных предписаний, что обусловливает их конкретизацию и детализацию посредством иных правовых норм».[[12]](#footnote-12) Именно поэтому общие принципы так незаменимы при толковании остальных норм налогового законодательства.

Внутренняя структура принципов-норм носит достаточно произвольный вид. Пытаться выделить здесь устойчивые структурные элементы - гипотезу, диспозицию, санкцию - вряд ли возможно. Определенное распределение принципов на запрещающие, дозволяющие и обязывающие можно провести, хотя это распределение и будет носить крайне условный характер.

Общие принципы налогообложения обладают приоритетом (верховенством) по отношению к иным нормам налогового права. Прямо об этом законодатель не говорит, однако анализ судебной практики, прежде всего КС РФ, позволяет сделать однозначный вывод: все нормы налогового законодательства должны соответствовать сформулированным в ст. 3 НК РФ общим принципам налогообложения; в случае противоречий действуют именно указанные нормы-принципы, выступающие в налоговых спорах своеобразной «истиной в последней инстанции».

Налоговые реформы осуществляются непрерывно, поэтому налоговому законодательству присущи высокий динамизм и изменчивость. На этом фоне общие принципы налогообложения обладают значительной стабильностью. Это обусловлено тем, что содержание правовых принципов определяется не кратковременными приоритетами финансовой политики, а устойчивым отношением законодателя к сформировавшимся общественным ценностям. Именно стабильный, неизменный характер позволяет общим принципам налогообложения выполнять роль долговременных правовых ориентиров в системе налогового законодательства.

1.2. Принцип законности налогообложения

Законность представляет собой многоплановую юридическую категорию, под которой в литературе понимаются правовой принцип, признак права, метод государственного управления, особый режим общественной жизни, результат правового регулирования и т.д. Обобщив высказанные в литературе позиции, можно определить законность как точное и неуклонное выполнение всеми субъектами права нормативных предписаний.

Правовой институт законности включает две составляющие. Первая касается сферы правотворчества, где законность состоит в соблюдении законодателем некоторых базовых идей, положений, принципов, требований подготовки, принятия, введения в действие нормативных правовых актов. Нарушение этих требований по форме или по существу влечет ущербность нормативного акта, делает его оспоримым, позволяет участникам правоотношений требовать его отмены. Вторая составляющая законности охватывает сферу реализации (применения) права и выражается в неукоснительном выполнении правовых норм всеми участниками правоотношений, включая и государство.

В сфере налогообложения присутствуют обе составляющие. Прежде всего, проанализируем принцип законности применительно к сфере налогового правотворчества, связанного с установлением, введением и взиманием налогов и сборов. Исследование законности в правоотношениях, связанных с практической реализацией налоговой обязанности, включает, прежде всего, тщательный анализ сферы налогового принуждения и будет произведен в дальнейшем.

Согласно п. 1 ст. 3 НК РФ каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Эта норма развивает закрепленную в ст. 57 Конституции РФ конституционно-правовую обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы. Сфокусируем внимание на требовании платить лишь «законно установленные» налоги и сборы. Из него вытекает, что незаконно установленные налоги никто платить не обязан. Более того, ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ (п. 5 ст. 3 НК РФ).

Анализ налогового законодательства, доктринальных источников и судебной практики позволяет сформулировать основные требования к законно установленным налоговым платежам: 1) Налоги устанавливаются представительными органами государственной власти и местного самоуправления; 2) Налоги устанавливаются в форме актов налогового законодательства с соблюдением правотворческой процедуры; 3) Акты налогового законодательства должны иметь правовой характер; 4) При установлении налога должен соблюдаться принцип определенности налогообложения, в частности, должны быть ясно и четко определены все его элементы, необходимые и достаточные для того, чтобы исчислить и уплатить налог; 5) Акты налогового законодательства должны быть надлежащим образом введены в действие.

Налоговое законодательство закрепляет одно исключение из принципа законодательного оформления налога: в соответствии с п. 1 ст. 53 НК РФ в случаях, указанных в НК РФ, ставки федеральных налогов и размеры сборов могут устанавливаться Правительством РФ в порядке и пределах, определенных НК РФ. Косвенное участие в налоговом законотворчестве органы исполнительной власти принимают, разрабатывая проекты налоговых законов. Согласно ст. 104 Конституции РФ Правительство РФ наделено правом законодательной инициативы; аналогичное право предоставлено органам исполнительной власти также на региональном и местном уровне. Согласно части третьей ст. 104 Конституции РФ любые законопроекты о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты могут быть внесены только при наличии заключения Правительства РФ. Таким образом, Правительство РФ, обеспечивающее исполнение федерального бюджета и проведение в Российской Федерации единой финансовой политики, вправе изложить свою позицию (замечания, предложения, поправки) к законопроекту. При этом отрицательное заключение Правительства РФ не препятствует принятию акта налогового законодательства. В литературе часто указывается, что налоги устанавливаются только законом. Этот, в целом правильный, тезис нуждается в корректировке. Местные налоги и сборы устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления, причем эти акты федеральным законодателем включены в «законодательство о налогах и сборах» (п. 5 ст. 1, п. 4 ст. 12 НК РФ). Поэтому более точной будет следующая формулировка: налоги и сборы устанавливаются актами законодательства о налогах и сборах.

Принцип законности в налогообложении подразумевает верховенство закона, неукоснительное выполнение каждым субъектом актов налогового законодательства. Требования верховенства закона и господства законности подразумевают не всякие, а именно правовые законы и правовую законность. Требование законности относится не только к форме и содержанию актов налогового законодательства, но и к процессуальным аспектам их подготовки, принятия и вступления в силу. Речь идет о надлежащей форме установления налогов, нарушение которой приводит к тому, что налог не может считаться законно установленным.

Налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, то есть установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства. Причем элементы налогообложения должны быть не просто определены, но определены четко и однозначно, чтобы обеспечить их единообразное толкование и применение.

1.3. Принцип всеобщности и равенства налогообложения

Нормы права устанавливают, как следует поступать в той или иной нормативно описанной ситуации, какое поведение является правомерным, что можно, нужно или нельзя делать в определенном правоотношении. Таким образом, правовые нормы являются всеобщими моделямиправомерного поведения участников социальных взаимодействий. В то время как мораль, религия, традиция и другие социальные нормы носят локальный характер, замыкаясь в строго определенном сообществе людей, право регулирует поведение каждого лица, находящегося в нормативно описанной ситуации. Никто не выпадает из-под действия права. Все субъекты без исключения должны выполнять правовые требования. Право носит всеобщий, универсальныйхарактер, распространяя свое действие на всю территорию страны, на все ее население. Правовые нормы обязательны для всех, в том числе и для государства. Иногда та или иная группа норм регулирует узкий, ограниченный круг общественных отношений или субъектов, действует незначительный период времени; но это, скорее, исключение, поскольку изначально право предназначено для бессрочного и всеобщего действия, обязательного для всех и каждого.

Согласно ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Всеобщность налогообложения состоит в том, что каждый член общества обязан по мере возможностей участвовать в создании централизованных финансовых фондов публичного характера. «В Конституции правового государства и провозглашенном в ней равенстве заложен принцип равного налогового бремени - все налоги выплачиваются обязательно всем обществом, а не отдельными группами».[[13]](#footnote-13)

Отметим, что НК РФ расширяет содержание данного принципа по субъекту, устанавливая, что «каждое лицодолжно уплачивать законно установленные налоги и сборы». В то время как ст. 57 Конституция РФ находится в главе 2 «Права и свободы человека и гражданина» и закрепляет налоговую обязанность в отношении только физических лиц,НК РФ распространяет требование всеобщности налогообложения и на организации. Конституционный Суд РФ указал, что «налог - это безусловное, атрибутивное условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в ст. 57 Конституции РФ, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства». При этом каждое лицо(и гражданин, и организация) обязано уплачивать законно установленные налоги и сборы, в отношении которых оно признано налогоплательщиком.

Определенные налоговые обязанности устанавливаются для всего круга лиц, соответствующего конкретным родовым требованиям (например, земельный налог по общему правилу уплачивают все владельцы земельных участков). Таким образом, всеобщность налогообложения предполагает распределение налогового бремени между всеми (по общему правилу) субъектами из определенного множества (круга лиц).

Из требования всеобщности и равенства налогообложения вытекает закрепленный в ст. 56 НК РФ запрет устанавливать налоговые льготы индивидуального характера. Впрочем, налоговые льготы всегда так или иначе противоречат идее формально-юридического равенства. Ведь налоговое бремя, сниженное для одних налогоплательщиков, автоматически перекладывается на плечи других. «Принципиальное значение имеет решение проблемы более равномерного и справедливого распределения налоговой нагрузки на всех налогоплательщиков. Оно обеспечено в Кодексе прежде всего за счет сокращения огромного количества бессистемно действовавших налоговых льгот, которые нарушали принцип справедливости налоговой системы по отношению к тем участникам экономической деятельности, которые не пользуются налоговыми привилегиями. Общеизвестно, что льготный режим для одних налогоплательщиков неизбежно означает дополнительное налоговое бремя для других». Поэтому предоставление налоговых льгот должно осуществляться крайне аккуратно.

До вступления в силу главы 23 НК РФ некоторые категории российских государственных служащих освобождались от уплаты подоходного налога. В частности, были освобождены от уплаты подоходного налога сотрудники органов внутренних дел, налоговой полиции, таможенных органов, военнослужащие, судьи, работники прокуратуры. Причем соответствующие нормы содержались не в налоговых законах, а актах отраслевого характера. В настоящее время НК РФ не предусматривает такого рода налоговых освобождений.

Принцип равенства налогообложения означает, прежде всего, запрет какой-либо дискриминации в налоговой сфере. Речь идет о формально- юридическом равенстве налогоплательщиков перед законом и судом, о равенстве их налогово-правового статуса. Равенство налогообложения -частное проявление универсального, общеправового принципа формально- юридического равенства, действующего во всех отраслях современного права.

Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев; не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

Принцип равного налогового бремени не допускает установление дискриминационных правил налогообложения в зависимости как от организационно-правовой формы, так и от характера (содержания) предпринимательской деятельности налогоплательщиков.

Равенство налогообложения не означает подушную систему уплаты налогов, когда все налогоплательщики уплачивают одинаковые налоги. Согласно п. 1 ст. 3 НК РФ принцип равенства адекватно дополняется требованием соразмерности налогообложения, то есть учетом фактической способности налогоплательщика к уплате налога. «Принцип равенства перед законом предполагает существование различий среди людей; они как индивиды отличаются друг от друга достоинствами, возможностями само реализации и материальным успехом. Поэтому принцип равноправия предусматривает для законодателя обязательную дифференциацию. Всеобщая налоговая повинность не может обязать каждого гражданина выплачивать одинаковые суммы, она лишь устанавливает для каждого в соответствии с его финансовым потенциалом равную налоговую обязанность». Принцип равенства в социальном государстве в отношении обязанности платить законно установленные налоги и сборы предполагает, что равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов.

1.4. Принцип соразмерности налогообложения

Соразмерность, как и формально-юридическое равенство, является универсальным правовым принципом. Правовое равенство в свободе как равная мера свободы означает и требование соразмерности, эквивалента в отношениях между свободными индивидами как субъектами права.

«Люди не равны между собою, - утверждает русский правовед И.А. Ильин, - справедливая норма не может возлагать одинаковые обязанности на ребенка и на взрослого, на бедного и на богатого, на женщину и на мужчину, на больного и на здорового; ее требования должны быть соразмерныличным силам, способностям и имущественному положению людей: кому больше дано, с того больше и взыщется. Поэтому справедливость требует, чтобы правовые нормы сохраняли в своих требованиях соразмерность действительным свойствам и деяниям людей».[[14]](#footnote-14)

Соразмерность налогообложения включает требования: 1) пропорциональности:при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога (п. 1 ст. 3 НК РФ); 2) обоснованности: налоги и сборы должны иметь экономическое основание и немогут быть произвольными (п. 3 ст. 3 НК РФ); 3) допустимости: недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав (п. 3 ст. 3 НК РФ).

Как уже отмечалось ранее, государство вправе в интересах как отдельного лица, так и общества в целом ограничивать свободу каждого. Это право государства, реализующего и защищающего общее благо, не подвергается сомнению.

В п. 1 ст. 3 НК РФ закрепляется требование учитывать при установлении налогов фактическую способность налогоплательщика к уплате налога. Разумеется, рассматриваемая норма не предполагает учет фактической платежеспособности каждого конкретного физического или юридического лица, речь идет об обобщенной фигуре «среднего» налогоплательщика.

Требование пропорциональности логично дополняет принцип всеобщности налогообложения: каждый участвует в формировании централизованных бюджетных и внебюджетных фондов соразмерно своей фактической способности уплачивать налоговые платежи. Таким образом, предполагается дифференцированный подход к различным по размерам объектам налогообложения. По общему правилу, чем больше налоговая база (размер земельного участка, стоимость имущества, мощность двигателя, величина дохода или прибыли), тем больший налог должен уплатить налогоплательщик.

Иногда в литературе это требование называют «принципом равенства перед налогообложением». Имеется в виду, что учет фактического неравенства налогоплательщиков способствует некоторому выравниванию их имущественного положенияи тем самым содействует реализации идеи социальной солидарности. Действительно, взыскание формально одинакового (подушного) налогового платежа у налогоплательщиков с разными финансовыми возможностями еще более увеличит имущественное и социальное неравенство между ними.

Таким образом, принципы всеобщности, равенства и соразмерности налогообложения органично дополняют друг друга. Их сочетание обеспечивает реализацию т.н. «горизонтальной» и «вертикальной» справедливости. Первая означает, что все налогоплательщики с одинаковыми объектами налогообложения должны платить одинаковые налоги, вторая - налогоплательщики, имеющие однородные объекты налогообложения, но разные налоговые базы, должны платить налоги, дифференцированные по налоговой базе.

Пункт 3 ст. 3 НК РФ устанавливает, что налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Прежде всего, под «экономическим основанием» подразумевается характерный для каждого налога объект налогообложения - операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога (п. 1 ст. 38 НК РФ). Характерно, что в первоначальной редакции НК РФ объект налогообложения прямо определялся через «экономическое основание»; в дальнейшем законодатель заменил этот термин нейтральной формулировкой «иной объект».

Кроме того, говоря об экономическом основании, законодатель устанавливает, что объект налогообложения всегда должен быть связан с наличием каких-либо материальных благ, выгод, приращением собственности, хозяйственной активностью налогоплательщика.

Таким образом, это общее бремя, которое вовлекает всех жителей, в зависимости от их доходов, имущества и потребительской способности, в финансирование государственных задач». Установление налогов и сборов должно быть экономически оправданным и целесообразным, базироваться на всестороннем экспертном и статистическом анализе финансовой ситуации в стране, увязываться с бюджетным процессом, соответствовать провозглашенным политическим целям государства. При этом совокупный размер бюджетных расходов (потребности государства в бюджетных средствах) не может выступать определяющим критерием в налогообложении. Сам по себе бюджетный дефицит, то есть отсутствие финансовых средств у государства, еще не составляет необходимое и достаточное «экономическое основание» для взимания налогов и сборов, хотя, безусловно влияет на структуру налоговой системы.

Сущность налогообложения состоит в законном ограничении права собственности. Государство вправе изымать часть собственности у налогоплательщика для формирования централизованных бюджетных (внебюджетных) фондов и, соответственно, для реализации публичных задач ифункций.

Регулируя налогообложение, законодатель в полной мере должен руководствоваться требованиями ст. 18 Конституции РФ о том, что права и свободы человека и гражданина определяют смысл, содержание и применение законов. Именно соответствие налогового бремени возможности среднестатистического налогоплательщика реализовать основные права и свободы - главный критерий соразмерности налогообложения. Налоговые законы должны постоянно проверяться соблюдением права на свободу в тех случаях, когда налоговое бремя более или менее значительно. Пункт 3 ст. 3 НК РФ устанавливает, что недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав. Поскольку налогообложение всегда означает определенные ограничения права собственности - одного из основных прав и свобод человека, на законодательство о налогах и сборах в полной мере распространяется положение части третьей ст. 55 Конституции РФ о том, что права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом лишь в той мере, в какой это соответствует определенным конституционно значимым целям, то есть пропорционально, соразмерно им.

1.5. Принцип единства налоговой системы России

Требование единства налоговой системы Российской Федерации логически вытекает из конституционно-правовых принципов единой финансовой политики и единства экономического пространства России.

Согласно ст. 8 Конституции РФ в Российской Федерации гарантируются единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, поддержка конкуренции, свобода экономической деятельности. Статья 74 Конституции РФ устанавливает: «На территории Российской Федерации не допускается установление таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств, а ограничения перемещения товаров и услуг могут вводиться в соответствии с федеральным законом, если это необходимо для обеспечения безопасности, защиты жизни и здоровья людей, охраны природы и культурных ценностей».

Конституционные нормы о единстве экономического пространства Российской Федерации получили развитие в п. 4 ст. 3 НК РФ, согласно которому не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

Суть данного принципа, по словам С. Г. Пепеляева, состоит не в сосредоточении у федерального центра финансовых полномочий, а в создании единых обязательных стандартов финансовой деятельности, обеспечивающих баланс прав и интересов всех участников финансовых отношений.[[15]](#footnote-15)

1.6. Принцип определенности налогообложения

Требование определенности - важнейший признак права как системы социальных норм. Источники права, особенно законодательство, отличает особый юридический язык, особая юридическая техника. Речь, прежде всего, идет о четкости, ясности, недвусмысленности изложения нормативного материала.

Право должно точно фиксировать требования, предъявляемые к поведению людей, рамки возможного, должного и запрещенного поведения, подробно расписывать возможные или требуемые варианты правомерных поступков, последствия их нарушения. При этом законодатель должен соблюдать правило «закон должен быть кратким». Разумеется, краткость не должна достигаться в ущерб содержанию. Точность, конкретность, однозначность нормы обеспечивает правовую унификацию, то есть единообразное понимание и применение права всеми участниками правоотношений.

Неопределенность содержания правовой нормы, напротив, допускает возможность неограниченного усмотрения в процессе реализации права, что приводит к разногласиям, произволу, правовым конфликтам. Если каждый отдельный человек должен подчиняться праву, если он должен приспособлять свое поведение к его требованиям, то очевидно, что первым условием упорядоченной жизни является определенность этих требований. Всякая неясность противоречит самому понятию правопорядка и ставит человека в весьма затруднительное положение: неизвестно, что исполнять и к чему приспособляться.

Общеправовой критерий определенности, ясности, недвусмысленности правовой нормы вытекает из конституционного принципа равенства всех перед законом и судом, поскольку такое равенство может быть обеспечено лишь при условии единообразного понимания и толкования нормы всеми правоприменителями.

Неопределенность содержания правовой нормы, напротив, допускает возможность неограниченного усмотрения в процессе правоприменения и неизбежно ведет к произволу, а значит - к нарушению принципов равенства и верховенства закона.

Принцип определенности налогообложения развивает требование формальной определенности права применительно к налоговому законодательству. Согласно ст. 3 НК РФ он включает в себя следующие требования: 1) при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения (п. 6 ст. 3 НК РФ); 2) 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. 7 ст. 3 НК РФ); 3) все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ).

Неопределенность обложения развивает наглость и содействует подкупности того разряда людей, которые и без того не пользуются популярностью даже в том случае, если они не отличаются наглостью и подкупностью.

Требование определенности соблюдается, а налог считается установленным лишь в том случае, когда законом определены налогоплательщики и все элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога, налоговые льготы (п. 1 ст. 17 НК РФ). При этом первые шесть элементов носят обязательный характер, последний (налоговые льготы) - факультативный, поскольку для отдельных налогов и сборов какие-либо льготы могут и не устанавливаться.

Вопросы определенности налоговых норм неоднократно затрагивались в судебной практике КС РФ, которым сделаны важнейшие выводы о том, что в Российской Федерации, как в правовом государстве, законы о налогах должны содержать четкие и понятные нормы. Именно этим обусловлено предписание НК РФ о том, что необходимые элементы налогообложения (налоговых обязательств) должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги и сборы, когда и в каком порядке он обязан платить. Формальная определенность налоговых норм должна обеспечить их правильное понимание и применение. Расплывчатость налоговой нормы, наоборот, может привести к не согласующемуся с принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и тем самым - к нарушению принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения.

Согласно п. 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика, плательщика сборов.

Таким образом, под неустранимостьюподразумевается невозможность ликвидировать коллизию (противоречие, неясность) в рамках правоприменительного процесса, когда единственно возможным средством их устранения остается правотворчество.

Кроме того, общественным отношениям присущ динамизм, постоянное развитие, изменение, эволюция. «Законодатель может выражаться только в терминах прошедшего и настоящего, - отмечает Ф.В. Тарановский, - приспособление их к дальнейшему движению жизни неминуемо потребует толкования». Другими причинами относительной определенности права являются «особенности формулирования правовых норм (краткость, лаконичность, специальная терминология), их смысловые связи с другими нормами, отсылки к иным социальным нормам и оценкам, а также недостатки законодательной техники». В большинстве случаев знание основных методов толкования права позволяет юристу-профессионалу правильно выяснить содержание той или иной нормы права.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

За последние годы в России был проведен ряд налоговых реформ, к позитивным результатам которых следует отнести некоторое снижение налогового бремени налогоплательщиков за счет уменьшения налоговых ставок по основным налогам (налога на прибыль организаций - до 24%, НДС - до 18%, налога на доходы физических лиц - до 13%, ЕСН - до 26%).

В рамках реализации основных направлений налогового реформирования, помимо совершенствования отдельных налогов, достигнуто определенное упрощение налоговой системы путем отмены «оборотных» налогов, налога с продаж, налога с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения. С 1 января 2006 года в налоговой системе Российской Федерации действует 14 налогов и сборов (в том числе 9 - федеральных, 3 - региональных, 2 - местных) и 4 специальных налоговых режима.

Положительным результатом налогового реформирования также является введение специальных налоговых режимов в виде упрощенной системы налогообложения и единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, а также для сельскохозяйственных товаропроизводителей, направленных на снижение налогового бремени для налогоплательщиков, упрощение процедуры налогообложения и администрирования.

Как и принципы других отраслей права, принципы налогового права могут быть разделены на два вида: социально-правовые (они, как правило, имеют общеправовое значение - законность, правопорядок и т.д.) и специально-правовые принципы.

Принцип законности налогообложения Данный принцип является общеправовым и опирается на конституционный запрет ограничения прав и свобод человека и гражданина иначе, чем федеральным законом (ч. 3 ст. 55 Конституции РФ). Налогообложение является ограничение права собственности, закрепленного в ст. 35 Конституции РФ, но ограничением законным, - то есть основанным на законе и, в широком смысле, направленным на реализацию права (через финансирование государственных нужд по реализации государством и его органами норм права). НК РФ также указывает на то, что каждое лицо должно уплачивать лишь законно установленные налоги и сборы (п. 1 ст. 3 НК РФ).

Принцип всеобщности налогообложения является конституционным, и закреплен в ст. 57 Конституции Российской Федерации, согласно новелле этой статьи «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Кроме того, ч. 2 ст. 8 Конституции РФ, устанавливается, что каждый гражданин несет равные обязанности, предусмотренные Конституцией РФ.

В соответствии с этим принципом, каждый член общества обязан участвовать в финансировании публичных затрат государства и общества наравне с другими. Всеобщность налогообложения состоит в том, что определенные налоговые обязанности устанавливаются, по общему правилу, для всего круга лиц, соответствующего конкретным родовым требованиям (например, земельный налог, по общему правилу, уплачивают все владельцы земельных участков), при этом налогообложение строится на единых принципах.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Конституция Российской Федерации. Принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с изм. на 30 декабря 2008 г.) // Российская газета. – 2009. – 21 января.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2. : федер. закон от 31.08.1998 г. № 146-ФЗ ( с изм. На 24 февраля 2011 г.).
3. Ковалева, А.М. Финансы / А.М. Ковалева. – М.: Финансы и статистика, 2000, - 384 с.
4. Крохина, Ю.А. Налоговое право / Ю.А. Крохина. – М.: Издательство НОРМА, 2003, - 143 с.
5. Кучеров, И.И. Налоговое право России: курс лекций / И.И. Кучеров. – М.: Учебно-консультационный центр, 2001, - 99 с.
6. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации / В.Г. Пансков. – М.: Книжный мир, 2000, - 457 с.
7. Пепеляев, С.Г. Налоговое право / С.Г. Пепеляев. М.: ФБК-ПРЕСС, 2000, - 203 с.

1. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в РФ. М., 2000. С. 15. [↑](#footnote-ref-1)
2. Там же. [↑](#footnote-ref-2)
3. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в РФ. М., 2000. С. 32. [↑](#footnote-ref-3)
4. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в РФ. М., 2000. С. 33. [↑](#footnote-ref-4)
5. Там же. С. 35. [↑](#footnote-ref-5)
6. Ковалева А.М. Финансы. М., 2000. С. 301. [↑](#footnote-ref-6)
7. Там же. [↑](#footnote-ref-7)
8. Там же. С. 302. [↑](#footnote-ref-8)
9. Там же. С. 304. [↑](#footnote-ref-9)
10. Налоговый Кодекс Российской Федерации. [↑](#footnote-ref-10)
11. Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. М., 2001. С. 24. [↑](#footnote-ref-11)
12. Крохина Ю.А. Налоговое право России. М., 2003. С. 55. [↑](#footnote-ref-12)
13. Крохина Ю.А. Налоговое право России. М., 2003. С. 75. [↑](#footnote-ref-13)
14. Крохина Ю.А. Налоговое право России. М., 2003. С. 81. [↑](#footnote-ref-14)
15. Пепеляев С.Г. Налоговое право. М., 2000. С. 128. [↑](#footnote-ref-15)