# ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ

Сибирский институт право экономики и управления

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

**ПО ПРЕДМЕТУ: НАЛОГОЕ ПРАВО**

**НА ТЕМУ: ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Выполнила.студентка

специальности

«Документационное обеспечение

управления и архивоведение»

11ДОУ- 06

Амбросова Е. А

Проверил: руководитель к.э.н.

доцент; Маркова.Г.В.

Иркутск 2008г.

**СОДЕРЖАНИЕ**

ВВЕДЕНИЕ

I. ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1.1 Формирование и эволюция принципов налогообложения

1.2 Принцип справедливости налогообложения

1.3 Принцип законности налогообложения

1.4 Принцип всеобщности налогообложения

1.5 Принцип налоговой платежеспособности

1.6 Принцип равного налогового бремени

1.7 Принцип юридического равенства налогоплательщиков

1.8 Принцип определенности налогообложения

1.9 Принцип удобства плательщика при уплате налога

1.10 Принцип стабильности налогового законодательства

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

**ВВЕДЕНИЕ**

Налогообложение находится на стыке всех социально-политических и экономических интересов общества. От того, насколько рационально определено и рассредоточено между плательщиками налоговое бремя, зависит успех индивидуального и корпоративного бизнеса, а значит, и богатство нации в целом. По содержанию налоговой политики можно судить о типе государства, о прочности его правовых основ и об устремлениях бюрократического аппарата, призванного поддерживать эти основы. Налоги – это мощнейшее орудие в руках тех, кто определяет социально-политических и экономические ценности в государстве.

Для экономики важны содержания и конечные цели действия налогового механизма. Поэтому, как бы ни называлась форма принудительного, неэквивалентного, безвозвратного изъятия доли дохода гражданина или предприятия, она всегда будет выражать одностороннее движение денежной формы стоимости от ее создателей к государству. исторический аспект развития налогообложения поможет читателям понять экономическую сущность нынешних налогов. Платить налоги обязан каждый гражданин, тем самым он вносит посильный вклад в обеспечение цивилизованного образа жизни всей нации. Однако в реальной действительности мы имеем дело с конкретными формами, в которых общественно необходимо категория «налог» используется государственной властью. Согласие на тот или иной налоговый регламент дает нация в целом. Следовательно, степень развитие демократического режима – вот тот постулат, на котором основаны тяжесть налогового бремени и полнота реализации фундаментальных принципов налогообложения: справедливость, равноправность, ясность и экономичность налогов. От выбора форм реализации этих принципов зависит, во что будет обращен далее налог – во благо или во зло. Этот выбор мы определяем сами – через нашу волю к экономической свободе и наше желание жить в цивилизованном обществе.

# I. ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

**1.1 Формирование и эволюция принципов налогообложения**

Понятие принципов налогообложения. Латинское слово princepium переводится как "основа", "первоначало".

Принципы налогообложения - это базовые идеи и положения, определяющие главные направления государственной политики в сфере налоговой (финансовой) деятельности и закрепленные нормами права. Впервые принципы налогообложения были сформулированы А. Смитом. Английский политэконом выделил, в частности, принципы справедливости, определенности, удобства плательщика при уплате налога и др. Эти принципы сохранили свою актуальность до настоящего времени.

Формирование и эволюция принципов налогообложенияпрошли ряд этапов. В процессе развития практики налогообложения, исчисляемой многими столетиями, появляются практические знания об этом процессе, мысли и соображения, которые затем обрабатываются учеными-экономистами, философами, правоведами, приобретая форму научных положений и правил. Данные положения и правила закрепляются законодателем в виде правовых норм, которые, пройдя апробацию временем, превращаются в "руководящие идеи", в экономические и политико-правовые аксиомы, призванные, в свою очередь, направлять деятельность законодателей, налоговых органов и действия налогоплательщиков в сфере налогообложения.

Конституция РФ (ч. 3 ст. 75) предусматривает установление общих принципов налогообложения и создает для этого достаточно широкую основу из положений об обязанности каждого уплачивать законно установленные налоги, о равенстве прав и свобод гражданина и человека, единстве экономического пространства, признании и защите государством всех форм собственности и т.д. Например, принцип всеобщности налогообложения вытекает из конституционного положения, нашедшего отражение в ст. 57

Конституции РФ, которая обязывает каждого уплачивать законно установленные налоги. Поэтому принципы налогообложения содержат наиболее общие конституционные начала и в то же время развивают эти начала, наделяя их конкретным смыслом и содержанием.

Принципы налогообложения не просто отражают правильное понимание практики налогообложения, но, что особенно существенно, фиксируют представление о долженствующем. Принципы налогообложения существенны для налоговой системы, определяя ее конфигурацию и содержание. При формировании налогового права законодатель обязан учитывать принципы налогообложения. Они должны быть, с одной стороны, сформулированы как нормы - принципы, а с другой - "растворены" в налоговом праве как под отрасли финансового права. Принципы налогообложения придают качественную определенность налоговому праву, составляют, по Монтескье, его "дух". Представляется, что с учетом опыта налогообложения большинства стран мира, а также достижений зарубежной и отечественной финансовой и финансово-правовой науки практика налогообложения может базироваться на следующих принципах: справедливости, законности, всеобщности, налоговой платежеспособности, юридического равенства налогоплательщиков, определенности, удобства налогоплательщика при уплате налога, стабильности законодательства и др.

**1.2 Принцип справедливости налогообложения**

В самом общем смысле справедливость применительно к налогообложению есть форма поведения государства, определяемая равным отношением к налоговым обязанностям и правам всех граждан и организаций, причем эти обязанности (права) одинаково возлагаются как на своих граждан, так и на других людей. Будучи по своей сути морально-правовым, принцип справедливости налогообложения в отдельных странах получил закрепление на конституционном уровне. В ст. 31 Конституции Испании говорится: "Каждый

участвует в финансировании общественных расходов в соответствии со своими экономическими возможностями посредством справедливой налоговой системы, основанной на принципах равенства и прогрессивного налогообложения, которая ни в коем случае не должна предусматривать конфискацию.

Данный принцип - базовый в системе принципов налогообложения. Вместе с тем отдельные ученые, признавая его первичность и важность, относили и относят принцип справедливости налогообложения к условным моментам, исторически изменяющимся и не имеющим прочного стержня.

Такое суждение только отчасти является правильным. Гораздо правильнее утверждать, что в этом принципе присутствуют достаточно устойчивые (если не вечные) элементы, которые могут служить твердыми критериями для налоговой политики и которые подтверждают правильность положения французского философа А. Камю: "Все течет, но ничего не изменяется". Анализ принципа справедливости налогообложения позволяет выделить в нем три таких элемента.

Первый элемент может быть сформулирован так: каждый гражданин обязан оплачивать работу своего государства, так как он и его собственность находятся под его защитой. Понимание налога в этом смысле возникло в древности и лежало в основании экономической деятельности любого государства. Но научно принцип справедливости налогообложения был впервые обоснован А. Смитом, который полагал, что подданные (граждане) обязаны участвовать в поддержке своего государства сообразно со своими материальными средствами, т.е. соответственно тем доходам, которые каждый получает под охраной государства. По существу, аналогичное определение данного принципа было сформулировано в начале ХХ в. российским ученым-финансистом М.И. Фридманом: раз все члены общества находятся под защитой государства и пользуются личной и политической свободой, то каждый из них должен уплачивать налоги в равной мере с другими.

Суть второго элемента: в случае уклонения от уплаты налога отдельными лицами государство принуждает их к этому, изымая из имущества этих лиц необходимую по закону часть. Обязанность платить налоги выступает в качестве безусловного требования государства к каждому лицу (физическому и юридическому), имеющему определенный доход и имущество. Уклоняясь от уплаты налога, гражданин не только нарушает экономические права государства, но также интересы других граждан, поскольку подобное уклонение приводит к необходимости повышения налоговых ставок и возложению на добросовестных плательщиков дополнительных обязанностей.

Третий элемент выражается следующим образом: государственные налоги, распространяясь на граждан и организации, возлагают бремя на одних и предоставляют налоговые льготы другим. Статья 56 НК РФ под налоговыми льготами признает преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и заключающиеся в возможности не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере. Так, граждане освобождаются от уплаты налогов, получая государственные пособия по безработице, беременности и родам. Без этого элемента принцип справедливости налогообложения не обладает полнотой содержания.

Вместе с тем государство, используя механизмы налоговых льгот, может справедливо и мудро решать сложные политические проблемы, в том числе актуальную для нашей страны демографическую. Например, двое рабочих, работающие на заводе по одной специальности, получают одинаковую зарплату, причем у одного из них - один ребенок, а другой имеет на иждивении пятерых детей. Можно ли считать, что государство подходит к ним справедливо, взимая одинаковый по размерам подоходный налог?

Принцип справедливости наиболее фундаментальный в системе принципов налогообложения. На него можно смотреть с двух сторон. Во-первых, этот принцип не только самостоятелен и имеет реальное содержание, но и повседневно доминирует над другими принципами, а вечно недовольный налогоплательщик апеллирует прежде всего к нему. Не только в России, но и в странах благополучной Европы и в США рядовой налогоплательщик если он недоволен налоговой системой, то в качестве основного ее недостатка указывает чаще всего на несправедливость. Значение этого принципа велико и непререкаемо. Известный ученый-финансист начала ХХ в. В.Н. Твердохлебов резонно писал: "Не науке решать какие принципы "важнее"; но "справедливость" налогов находится вне пределов ее компетенции, тогда как другие принципы могут служить предметом ее объективного анализа"

Во-вторых, принцип справедливости налогообложения, будучи базовым, является исходным для большинства других принципов, так что при его анализе невольно приходит на память старинная русская поговорка: "Ржаной хлебушко всем хлебам дедушко". Большинство принципов налогообложения логически и юридически вытекают из принципа справедливости, являются в известной мере его составляющими.

В российской юридической науке данный принцип нередко именуют принципом равного налогового бремени.

Налоговое право тесно связано с идеей правового государства. Понятие и содержание налогового права не мыслятся в отрыве от двух основных идей: идеи неприкосновенности личности и идеи неприкосновенности частной собственности.

Например, Адам Смит считал, что принципу справедливости соответствует пропорциональное налогообложение, когда лица с разными доходами вносят в бюджет одинаковую долю своих доходов.

По мнению экономиста Н.И. Тургенева: "Налоги должны быть распределяемы между всеми гражданами в одинаковой соразмерности; пожертвования каждого на пользу общую должны соответствовать силам его, т.е. его доходу"Далее он пишет: "...правительство обязано стараться отклонять, сколько возможно, тяжесть налога от простого народа". Он считает крайне несправедливым, когда целые классы - например, духовенство и дворянство, особенно во Франции - были освобождены от уплаты налога. "Налоги должны быть распределяемы между всеми гражданами в одинаковой соразмерности, пожертвования каждого на общую пользу должны соответствовать его доходу"

В настоящее время принцип справедливости значительно трансформировался под влиянием изменившихся экономических, политических и социальных условий. Он приобрел два аспекта: "справедливость по горизонтали" и "справедливость по вертикали".

Исходя из более широкого принципа равенства одинаковые факты должны получать единую оценку. Поэтому лица, находящиеся в равном положении и получившие одинаковый налогооблагаемый доход, должны уплачивать налог по единым ставкам. В этом суть "справедливости по горизонтали"

Те же, кто располагает разными материальными возможностями, должны отчуждать в виде налогов разные доли своих доходов. Поэтому к более высоким доходам должны применяться повышенные ставки налога. Это направлено на перераспределение доходов. Так понимается "справедливость по вертикали"

Известные американские политологи Г. Алмонд, Дж. Пауэлл, К. Стром, Р. Далтон отмечают: "Налоговая политика направлена на достижение множества разнообразных целей, которые иногда могут входить друг с другом в противоречие. С одной стороны, государство для финансирования различных нужд стремится собрать со своих граждан максимальное количество налогов. С другой стороны, оно не хочет резать курицу, несущую золотые яйца. Чем выше налогообложение, тем меньше у граждан стимулов к работе, а если налоговое бремя становится невыносимым, у них может возникнуть стремление покинуть страну. В налоговой политике следует также соблюдать равновесие между эффективностью и справедливостью. Эффективность означает извлечение максимально возможной налоговой прибыли при минимальной стоимости продукции.

Справедливость предполагает такой порядок налогообложения, при котором никто не несет чрезмерное налоговое бремя. В большинстве стран налоговая система призвана перераспределять богатство в пользу менее имущих. Поэтому подоходный налог высчитывается, как правило, по прогрессивной шкале, т.е. процент налогообложения зависит от величины дохода. Здесь, однако, возникает опасность того, что чрезмерно высокие ставки подоходного налога отобьют у людей желание работать и зарабатывать и, пагубно сказавшись на формировании капитала, окажутся неэффективными"

Принцип справедливости никогда не утратит своей актуальности и не будет полностью исследован, поскольку он имеет чрезвычайно подвижное содержание, изменяющееся вслед за условиями жизни общества. "Трудно найти другое такое понятие, к которому законодатели столь часто прибегали на словах и которое так часто оказывалось ущемленным на практике, как справедливость. Пожалуй, справедливость можно назвать "синей птицей" юриспруденции: она так же желанна и так же неуловима. Справедливость давно уже признана основным принципом законодательства, но вряд ли сейчас можно найти страну, где могут, не кривя душой, признать, что у них этот принцип нигде не остается затушеванным. В полной мере это относится и к налоговому праву. Не только в России, но даже в странах благополучной Европы граждане очень редко бывают довольны своей налоговой системой, причем в качестве основного ее недостатка чаще всего указывается именно ее несправедливость"

Рассматривая проблему политико-правовой справедливости, необходимо отметить, что современное налоговое законодательство не дает ответа на вопрос о соразмерности налогов. В связи с этим представляется неслучайным, что в условиях подобного правового вакуума свое первое налоговое дело Конституционный Суд России посвятил именно вопросу справедливого налогообложения.

Впервые данный принцип был сформулирован в п. 5 Постановления Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. N 9-П, и звучит он так: "В целях обеспечения регулирования налогообложения в соответствии с Конституцией Российской Федерации принцип равенства требует фактической способности к уплате налога исходя из правовых принципов справедливости и соразмерности. Принцип равенства в социальном государстве в отношении обязанности платить законно установленные налоги и сборы (ч. 2 ст. 6 и ст. 57 Конституции Российской Федерации) предполагает, что равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов"

Впоследствии данный принцип нашел свое закрепление и в п. 1 ст. 3 НК РФ, правда, в несколько преломленном виде (без упоминания о справедливом распределении собранных налогов), а именно: "...при установлении налогов учитывается фактически способность налогоплательщика к уплате налога исходя из принципа справедливости". При этом, как видим, справедливость налогов и налогообложения понимается сквозь призму догмы "с каждого налогоплательщика по его возможностям".

В доктрине налогового права США принцип справедливого налогообложения понимается несколько иначе - через фактический принцип единообразия налогообложения или принцип единства налогового пространства. Он закреплен в ст. 1 раздела 8 Конституции США: "... все сборы, пошлины и акцизы должны быть единообразны повсеместно в Соединенных Штатах". При этом указанный принцип означает единые правовые условия взимания налога с учетом реальных возможностей налогоплательщика (одинаково по всей стране) и единые требования к налоговому закону

Рассмотренный принцип, естественно, закреплен и в законодательстве большинства стран мира. Например, в ст. 53 Конституции Италии сказано: "Все обязаны участвовать в государственных расходах сообразно своей платежеспособности".

Принцип справедливости налогообложения обозначен, например, в Конституции Республики Молдова, в ст. 58 которой указано: "Налоговая система, предусмотренная законом, должна обеспечивать справедливое распределение налогового бремени"

Наиболее примечательной с точки зрения утверждения важнейших устоев налогообложения следует признать Конституцию Бразилии, в которой закреплен целый ряд соответствующих принципов, причем как общего, так и специального характера. В ней определено, что налоги должны иметь, насколько это возможно, личный характер и распределяться в соответствии с экономической способностью налогоплательщика; в частности, для того чтобы обеспечить осуществление этих принципов, налоговая администрация при соблюдении личных прав и в соответствии с предписаниями закона может выяснять состояние, доходы и экономическую деятельность налогоплательщика (ст. 145).

Каким же образом реализуются политические установки через важнейший налоговый принцип - справедливости налогообложения? Как показывает практика государственного строительства, различными способами, основной из которых законотворческая деятельность государства. Например, Президент Российской Федерации в своем Послании на 1998 г. пишет: "Налоговая реформа должна включать: расширение базы налогообложения при обеспечении справедливого распределения налогового бремени между различными категориями налогоплательщиков; упрощение налогового законодательства, придание налоговым законам большей прозрачности; сокращение числа налогов и т.д." Позже указанные политические установки Президента РФ были реализованы в конкретных законах, к примеру в ст. 3 НК РФ, в которой указано: "... законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.

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

Справедливая система налогообложения - идеальная мечта любого государства и общества, которую пока не достигла ни одна страна мира. К этой цели человеческая цивилизация идет уже столетия, и впереди, как представляется, еще очень долгий путь. Несовершенство системы налогообложения неизбежно вызывает и будет вызывать критику любых фискальных институтов общества. Однако независимо от этого поиски путей рационального, эффективного и справедливого налогообложения должны продолжаться.

Основной признак справедливой налоговой системы - наличие льгот. Льготы, представляющие собой определенные преимущества (освобождения, скидки, изъятия, отсрочки и т.д.) при исчислении и уплате налоговых платежей, являются необходимым элементом любой налоговой системы. Кроме того, посредством налоговых льгот осуществляется государственное регулирование экономикой страны.

Как указал в своем Постановлении от 4 апреля 1996 г. N 9-П Конституционный Суд Российской Федерации, налоговые законы должны предусматривать определенные льготы, причем без прямой увязки с доходами. Кроме того, при выборе формы налогообложения любой законодатель обязан исходить из принципа добра и справедливости.

Поэтому закрепление в налоговом законодательстве принципа справедливого налогообложения в конечном итоге не только позволит сделать отечественную налоговую систему более эффективной, но и будет способствовать повышению авторитета власти, политической стабильности и воспитанию цивилизованного налогоплательщика.

**1.3 Принцип законности налогообложения**

Законность в сфере налогообложения можно определить как точное и неуклонное выполнение всеми субъектами права нормативных предписаний действующего налогового законодательства. Принцип законности - один из наиболее древних принципов налогообложения, логически и юридически вытекающий из принципа справедливости и зафиксированный еще Великой хартией вольностей в 1215 г. Хартия установила, что для взимания налогов королевской властью требуется согласие представительного органа, принимающего решение на основании закона. Это положение затем было заимствовано у Англии всеми европейскими государствами, а в начале ХХ в. также Россией.

Статья 57 Конституции РФ устанавливает, что каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Данная статья усиливается категоричностью п. 5 ст. 3 НК РФ, в котором говорится: ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, не предусмотренные настоящим Кодексом.

В принципе законности налогообложения выделяются две составляющие. Первая заключается в соблюдении законодателем при разработке и принятии налогового закона базовых идей, положений, принципов налогообложения, требований введения в действие законодательных актов. При этом, закрепляя налог как обязательный платеж для гражданина или организации, законодатель обращает особое внимание на такой существенный элемент налога, как объект налогообложения. Только закон может определить то имущество и тот доход, которые являются объектом налога.

Вторая составляющая принципа законности налогообложения заключается в применении норм налогового права, в неукоснительном выполнении (соблюдении, исполнении, использовании) всеми участниками налоговых правоотношений, включая государство, действующего законодательства.

Таким образом, принцип законности проявляется в налоговой сфере в первую очередь применительно к налоговым обязанностям. Так, ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать незаконные налоги и сборы, т.е. налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено Кодексом.

Конституционный Суд Российской Федерации отметил: "Общие принципы налогообложения и сборов относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации".

Рассматриваемый принцип достаточно четко закреплен в действующем российском законодательстве. Статья 71 п. "з" Конституции РФ относит федеральные налоги и сборы к ведению Российской Федерации. По предметам ведения РФ принимаются федеральные конституционные законы и федеральные законы, имеющие прямое действие на всей территории РФ (ч. 1 ст. 76 Конституции РФ). Федеральным законом, как следует из ч. 3 ст. 75 Конституции РФ, устанавливается система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в РФ. При этом Конституция РФ предусматривает и определенную законодательную процедуру для принятия федеральных законов по вопросам налогов и сборов: такие законы после принятия их Государственной Думой подлежат обязательному рассмотрению в Совете Федерации (ст. 106).

Статья 57 Конституции РФ устанавливает, что каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Исходя из приведенных выше конституционных положений необходимым условием признания федеральных налогов и сборов "законно установленными" является установление их федеральным законодательным органом путем принятия федерального закона с соблюдением установленной Конституцией РФ законодательной процедуры.

Следует подчеркнуть, что принцип регулирования налоговых отношений законом является базовым. Его содержание не стоит сводить лишь к проблеме установления налогов и сборов актами представительных органов власти, к вопросам ограничения делегирования ими своих полномочий и т.п. Как вытекает из упоминавшейся выше ст. 4 НК РФ, рассматриваемый принцип в целом означает ограничение нормотворческих полномочий исполнительных органов власти в сфере налогообложения, они, по общему правилу, не вправе изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Обращает на себя внимание также тот факт, что принцип регулирования налоговых отношений законом толкуется в практике Конституционного Суда РФ чрезвычайно широко. При этом он, по существу, подается как воплощение режима законности в налоговой сфере, в таком широком понимании он включает в свое содержание все иные налогово-правовые принципы (основные начала законодательства о налогах и сборах). Так, в п. 5 постановления от 23 декабря 1999 г. N 18-П, в п. 2 определения от 14 декабря 2000 г. N 258-О Конституционный Суд РФ, раскрывая нормативное содержание конституционного принципа законного установления обязательных платежей, подчеркивает, что данный принцип не ограничивается требованиями к правовой форме акта, устанавливающего тот или иной обязательный платеж, и к процедуре его принятия; содержание этого акта также должно отвечать определенным требованиям, поэтому не может считаться законно установленным обязательный платеж, не соответствующий конституционным принципам и отражающим их основным началам законодательства о налогах и сборах.

Таким образом, реализация принципа законности осуществляется в нормативно-правовых актах, которые ограничивают неправомерные действия и решения государства в налоговой сфере. Этот принцип на конституционном уровне ставит препоны налоговому произволу, создает основы определенного и законного налогообложения.

**1.4 Принцип всеобщности налогообложения**

Всеобщность налогообложения может быть сведена к следующей максиме: все классы и сословия, все граждане обязаны уплачивать законно установленные налоги. Известно, что почти до середины ХIХ в. принцип всеобщности налогообложения не соблюдался в большинстве стран Западной Европы и России. Общество делилось на податные (крестьяне, ремесленники, купцы) и неподатные (духовенство, дворяне) сословия. Но постепенно эта несправедливость преодолевалась. Так, в Габсбургской монархии императором Иосифом II в 70-80-х годах ХVIII в. налоги были распространены на все классы общества. Аналогичная реформа была осуществлена в России императором Александром II в 60-70-х годах ХIХ в.

Принцип всеобщности налогообложения был научно обоснован английским философом и политэкономом Дж.Ст. Миллем в работе "Основания политической экономии" в главе "Общие принципы системы налогов". По Миллю, этот принцип проявляется в том, что государство при обложении налогами исключает всякие привилегии для каких-либо групп и сословий, как имущественные, так и личные. Освобождение малоимущих от отдельных прямых налогов не является нарушением этого принципа, поскольку такой подход будет способствовать улучшению жизни этих граждан и приближению их доходов к средним.

Принцип всеобщности налогообложения закреплен в ст. 57 Конституции РФ, согласно которой каждый обязан платить законно установленные налоги, и в ст. 8 Конституции РФ, устанавливающей, что каждый гражданин России несет равные обязанности перед обществом. При этом следует указать на весьма важную деталь: в то время как статья 57 Конституции РФ закрепляет налоговую обязанность лишь в отношении физических лиц, НК РФ распространяет требование всеобщности налогообложения и на организации. Разумеется, НК РФ делает исключения для отдельных граждан.

Например, в соответствии с п. 7 ст. 395 НК РФ освобождаются от уплаты налога на земельный участок физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока. Подобные исключения, связанные с налоговыми льготами, вполне вписываются в принцип всеобщности обложения и только подтверждают "доброе правило социальной справедливости".

**1.5 Принцип налоговой платежеспособности**

Данный принцип предполагает учет фактической способности к уплате налога исходя из экономических возможностей налогоплательщика. Принцип налоговой платежеспособности имеет в финансовой и финансово-правовой литературе и другие названия: "принцип равного налогового бремени", "принцип равномерности налогообложения", "принцип достаточности". Наиболее кратко и понятно сформулировал этот принцип Дж.Ст. Милль: с крупных доходов следует взимать большую долю налога, с небольших - меньшую долю налога. Иначе говоря, принцип налоговой платежеспособности требует, чтобы каждый налогоплательщик платил налог сообразно со своим имущественным положением. Коснулся этого принципа и Н.И. Тургенев, который писал: "Налоги должны быть распределены между всеми гражданами в одинаковой соразмерности, пожертвования каждого на общую пользу должны соответствовать его доходу".

Принцип налоговой платежеспособности ориентирует государство в сфере налогообложения на сопоставление экономических возможностей различных налогоплательщиков и учета той доли свободных средств, которая изымается у них посредством налогов. Месячный доход в 25 тыс. руб., который получен в результате собственного труда налогоплательщика, работающего инженером, врачом, преподавателем, имеющим семью из нескольких человек, должен оцениваться государством в плане взимания с него доли налога иначе, чем доход той же величины, но приносимый процентами на денежные средства, находящиеся на банковском счете.

Пункт 3 ст. 3 НК РФ устанавливает, что "налоги и сборы должны иметь экономическое обоснование и не могут быть произвольными". Еще раньше на принцип налоговой платежеспособности обратил внимание Конституционный Суд РФ, который в Постановлении от 4 апреля 1996 г. указал, что данный "принцип требует учета фактической способности к уплате налога, исходя из правовых принципов справедливости и соразмерности".

# 1.6 Принцип равного налогового бремени

# В научной литературе этот принцип часто называют принципом равенства в налогообложении, что не меняет его сущности. Данный принцип является конституционным и закреплен в ст. 57 Конституции Российской Федерации, согласно новелле этой статьи: "Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы". Кроме того, частью 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.

Конституционные положения рассматриваемого принципа развиваются в ч. 1 п. 2 ст. 3 НК РФ: налоги или сборы не могут не только устанавливаться, но и фактически взиматься различно исходя из социальных (принадлежность или не принадлежность к тому или иному классу, социальной группе), расовых или национальных (принадлежность либо не принадлежность к определенной расе, нации, народности, этнической группе), религиозных и иных различий между налогоплательщиками.

Поэтому в развитие этих положений в ч. 2 п. 2 ст. 3 НК РФ запрещено установление дифференцированных ставок налогов и сборов, а также налоговых льгот в зависимости от формы собственности (государственная - федеральная и субъектов Федерации, муниципальная, частная), гражданства физических лиц (граждане РФ, граждане иностранных государств, лица без гражданства, лица с двойным гражданством) или места происхождения капитала.

Исключения из этого принципа направлены на защиту публичных и экономических интересов общества (и государства) и содержатся в ч. 3 п. 2 ст. 3 НК РФ: например, при ввозе товара в Российскую Федерацию из-за рубежа допустимо установление особых видов пошлин либо дифференцированных ставок пошлин в зависимости от страны происхождения товара.

Конституционный Суд Российской Федерации в своем Постановлении от 4 апреля 1996 г. N 9-П указал: "В целях обеспечения регулирования налогообложения в соответствии с Конституцией Российской Федерации принцип равенства требует учета фактической способности к уплате налога исходя из правовых принципов справедливости и соразмерности. Принцип равенства в социальном государстве в отношении обязанности платить законно установленные налоги и сборы (ч. 2 ст. 6 и ст. 57 Конституции Российской Федерации) предполагает, что равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов" (п. 5 Постановления КС РФ от 4 апреля 1996 г. N 9-П).

Таким образом, равенство в налогообложении понимается не как уплата налога в одинаковом размере, а как экономическое равенство плательщиков и выражается в том, что за основу берется фактическая способность к уплате налога на основе сравнения экономических потенциалов налогоплательщиков. Другими словами, равенство в налогообложении понимается как равномерность обложения. Она оценивается на основе сопоставления экономических возможностей различных налогоплательщиков и сравнения той доли свободных средств, которая изымается у них посредством налогов. То есть речь идет о сравнении налогового бремени, которое несут различные плательщики.

В настоящее время одним из наиболее "популярных" видов попрания этого конституционного принципа, безусловно, придется признать принятую и допускаемую законодательством многих стран практику предоставления индивидуальных налоговых льгот. В Российской Федерации предоставление налоговых льгот индивидуального характера запрещено положениями ст. 56 НК РФ.

Следует заметить, что в доктрине конституционного права многих зарубежных стран этот принцип получил наименование "принципа равенства перед законом, судом и налогом", а в некоторых странах - "принципа недискриминации при налогообложении". Например, в ст. 189 Конституции Королевства Нидерландов прямо говорится, что "никакие привилегии не могут предоставляться в области налогов". В конституционном и налоговом праве

США рассматриваемый принцип называют "принципом равной защиты от дискриминации". Применительно к налоговому праву этот принцип означает наличие равного права у всех налогоплательщиков на защиту от несправедливого налогообложения, основанного по половому, расовому, религиозному или иному признаку.

Современные исследователи налогов считают, что "налоговая система государства - это, пожалуй, наиболее яркое проявление соотношения классовых и групповых интересов, социальных сил, их борьбы и компромиссов. Борьба между имущими и неимущими слоями общества, между земельными собственниками и капиталистами - все это отражалось на эволюции налоговой системы".

Действительно, учение о равном налоговом жертвоприношении занимает в современной финансовой науке и в теории о справедливом налогообложении значительное место. При этом путем сложных выкладок делается попытка найти основу для справедливого распределения налогового бремени и тем самым решить сложную проблему соразмерной прогрессии налогообложения. Но основная идея имеет уже библейский возраст, и ее можно проиллюстрировать словами Христа. Справедливая жертва, о которой он говорит, - это скромная лепта несчастной вдовы. Апостол Марк сообщает об этом следующими словами: "И сел Иисус против сокровищницы и смотрел, как народ кладет деньги в сокровищницу. Многие богатые клали много. Придя же, одна бедная вдова положила две лепты: Подозвав учеников Своих, Иисус сказал им: истинно говорю вам, что эта бедная вдова положила больше всех, клавших в сокровищницу, ибо все клали от избытка своего, а она от скудности своей положила все, что имела, все пропитание свое". Таково древнее обоснование современной теории равной и справедливой налоговой жертвы.

В настоящее время вопрос о принципах налогообложения по-прежнему актуален. В различных странах ученые обращаются к исследованию этой проблемы, ключевой в процессе совершенствования налогового законодательства и налогового администрирования.

* 1. **Принцип юридического равенства налогоплательщиков**

Следует отличать принцип равного налогового бремени (принцип налоговой платежеспособности) от принципа юридического равенства налогоплательщиков. Если первый берет за основу фактическую способность налогоплательщика к уплате налога, то второй ставит всех налогоплательщиков в юридически равное положение. Пункт 2 ст. 3 НК РФ прямо устанавливает, что "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 нахождения капитала".

Исключение сделано для таможенной сферы, где, согласно НК РФ, допускается установление особых видов пошлин либо дифференцированных ставок ввозных таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения товара. Такие меры принимаются в качестве ответной реакции на дискриминацию российских товаропроизводителей, для ценовой поддержки отечественных товаров и т.д.

**1.8 Принцип определенности налогообложения**

Данный принцип означает, что налог, который должен уплачивать каждый, должен быть точно определен, а не произволен. А. Смит, формулируя правила налогообложения, на первое место поставил определенность податей. Он писал: "Точная определенность того, что каждое лицо должно платить, в вопросе налогового обложения представляется делом столь большого значения, что весьма значительная степень неравномерности составляет гораздо меньшее зло, чем малая степень неопределенности"

В соответствии со ст. 3 НК РФ принцип определенности налогообложения включает в себя следующие требования: при установлении налогов должны быть определены все его элементы; акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить; акты законодательства о налогах и сборах должны быть опубликованы и по возможности стать известными каждому налогоплательщику; все неустранимые сомнения и неясности актов законодательства должны толковаться в пользу налогоплательщика.

Определенность налога выражается прежде всего через язык нормативного акта. Очень хорошо о значении языка нормативных актов, предусматривающих налоги, сказал известный русский ученый А.А. Исаев. "Язык законов, устанавливающих подати, и распоряжений, разъясняющих применение закона, должен быть точен, удобопонятен, дабы не вызывать недоразумений. Законы и распоряжения должны во всей полноте охватывать сферу данного налога: лицо и предмет налога, оклад, время и место платежа, гражданскую и уголовную ответственность за недоимки и обманы и др. - все должно быть точно определено". Иначе говоря, принцип определенности налогообложения требует, чтобы язык налоговых нормативных актов был общедоступен для восприятия и понятен каждому, а не только налоговому инспектору и профессору налогового права.

**1.9 Принцип удобства плательщика при уплате налога**

Именно так этот важный технико-юридический принцип сформулировал немецкий ученый-финансист А. Вагнер. Данный принцип означает, что государство должно при построении налога устранить формальности и упростить процедуру уплаты налога, а также приурочить налоговый платеж ко времени получения дохода налогоплательщиком. Принцип удобства налогоплательщика ориентирует как законодателя, так и правоприменителя на то, чтобы налог взимался в такое время и таким способом, которые представляют максимальные удобства для налогоплательщика.

Сами акты о налогах, как сказано выше, должны быть для налогоплательщика понятны. Бухгалтерский учет и отчетность не должны отнимать много времени, особенно у субъектов малого бизнеса и индивидуальных предпринимателей. Работники налоговых инспекций обязаны помогать отдельным налогоплательщикам составлять декларации. Точнее: налогоплательщик имеет право на такую процедуру уплаты налога, которая бы не стесняла его хозяйственной деятельности и не отнимала массу времени.

Принцип удобства налогоплательщика охватывает не только технико-юридические аспекты налогообложения, способствующие созданию комфортных условий для уплаты налога. Данный принцип имеет прямое отношение к системам налогообложения, которые по возможности должны быть просты и технически менее тягостны для уплаты налога. Эту цель преследует законодатель введением в Налоговый кодекс РФ специальных налоговых режимов. Так, в частности, принципу удобства налогоплательщика служит введенная в НК РФ глава 26.3 "Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности". Объектом такого налогообложения является вмененный доход, т.е. предполагаемый доход налогоплательщика за определенный период. При этом уплата единого налога освобождает субъектов малого бизнеса от ряда налогов и отчислений во внебюджетные фонды, что делает процесс уплаты налога более простым и коротким. Аналогичную цель преследует законодатель введением в НК РФ гл. 26.2 "Упрощенная система налогообложения".

**1.10 Принцип стабильности налогового законодательства**

С охарактеризованными принципами, и в первую очередь с принципом определенности налогообложения, тесно связан принцип стабильности налогового законодательства. По этому поводу известный специалист по налоговому праву С.Г. Пепеляев заявил: "Налогоплательщик должен точно знать не только условия взимания того или иного налога, но и быть уверенным в том, что эти условия останутся неизменными в течение определенного периода". Закон, который часто меняется, весьма отрицательно действует на психологию налогоплательщика, воспитывает недоверие к государству и способствует уклонению от налогов.

Несомненно, законы о налогах должны изменяться в соответствии с экономическими обстоятельствами, но они, как правило, могут затрагивать правовое регулирование только отдельных налогов и сборов. Общие, концептуальные положения, имеющие место в НК РФ, составляющие его общую часть, должны оставаться неизменными, и внесение в эту часть коррективов не должно носить "каждодневный характер". В целях стабилизации налоговой системы России статья 5 НК РФ устанавливает, что акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу; федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов или сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и акты представительных органов местного самоуправления вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

Введение новых законов о налогах должно иметь место в исключительных случаях. Несмотря на установленные в НК РФ механизмы, призванные стабилизировать налоговое законодательство и налоговую систему, изменения в НК РФ вносятся достаточно часто, что нарушает стабильность экономической системы и препятствует нормальному экономическому развитию страны.

Охарактеризованные принципы являются основными принципами налогообложения, имеющими характер политико-экономических аксиом. Однако допускается возможность выделения и других принципов налогообложения: единства налоговой системы, экономической обоснованности, добровольности уплаты налога налогоплательщиками, ответственности за вину.

Система налогообложения, основанная на принципе справедливости и других принципах налогообложения, - это идеал, к которому любое государство (и общество) стремится на протяжении многих столетий. Наиболее заметно этот идеал стал осуществляться в ХVIII-ХХ столетиях, когда всеобщность налогообложения распространялась во всех государствах на все классы и сословия, был изобретен эластичный подоходный налог, охватывающий любые доходы физических лиц, налог на прибыль организаций и налог на добавленную стоимость, отличающиеся гибкостью и универсальностью. Ш. Монтескье заметил: ничто не требует столько государственной мудрости и ума, как определение той части, которую у подданного (гражданина) забирают в казну, и той, которую ему оставляют \*(37). А так как эта мера все еще с достаточной обоснованностью не определена, то поиски справедливой и наиболее разумной системы налогообложения будут продолжаться и дальше.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Изменение состава и высоты налогов вследствие проведения налоговой реформы может самым причудливым образом сказывается на экономике страны, предпринимательстве, населения привести к глубоким коллизиям между поставленными целями и полученными конечными результатами. Увеличение вычетов в пользу государства из дохода предприятий вызывает у них стремление компенсировать новые фискальные изъятия урезанием заработной платы своих работников, удлинением рабочего дня и интенсификацией труда, снижением цен на покупаемое сырьё, материалы, полуфабрикаты, экономией на других частях издержек на выпуск продукции. Изменение состава и уровня налогов вследствие проведения радикальной налоговой реформы можно самым причудливым образом сказываться на экономике страны предпринимательстве, населении привести к глубоким коллизиям между поставленными целями и полученными конечными результатами. Чрезмерный налоговый перекос отрицательно влияет на спрос и предложение, удовлетворение производственных и личных потребностей, вызывает рост производства суррогатов, стесняет рынок, уменьшает поступление в казну. Еще в 1920-е гг профессор П.П.Гензель писал, что всякий новый налог хуже старого. К такому выводу он пришел в результате омасливания стихийной самоочистки налогов в практике хозяйствования применительно к объективным условиям рыночной коньюктуры. Налогообложение – эволюционный процесс, требующий тонкости, деликатности, величайшей осторожности. В результате налоговых подвижек фискальные наслоения полностью или частично попадают не на лиц, на которые они первоначально возлагались, а черпаются из совершенно других источников, могут захватить новые участки и сферы, вспыхнуть там с удвоенной силой, могут дать самые неожиданные побочные результаты.

Следует отметить, что в механизме взимания региональных и местных налогов имеются недостатки. Большинство таких недостатков связаны с нечетким построением налогового законодательства, множеством неясностей и противоречий, неувязками правовых норм с гражданскими, хозяйственными, финансовыми и другими отраслями права. Акты налогового законодательства по своему содержанию не отвечают требованиям их построения и нуждаются в дальнейшем совершенствовании, в связи с этим требуются значительные доработки действующих документов для проведения налоговой и нормативной базы в единую комплексную систему.

В настоящее время положение коренным образом изменилось. Абсолютное большинство населения страны стало платить те или иные налоги, т.е. стало налогоплательщиками. И поэтому знание налогового законодательства, налоговая грамотность являются необходимым условием обеспечения успешного продвижения экономических реформ.

Налоговые отношения продолжают регулировать не только принятыми главами Кодекса, но и более чем 20 федеральными законами, а также десятком постановлений федерального правительства, многочисленными инструкциями,

методическими рекомендациями и письмами Министерства финансов РФ, Центрального банка РФ, ФНС. Кроме того, в каждом субъекте федерации продолжает существовать большое число законодательных и нормативных актов, регулирующих порядок поставлены следующие задачи:

- раскрыть сущность налогов, принципы налогообложения;

- рассмотреть основные виды и функции налогов;

- проанализировать современное состояние экономики России.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Налоговый кодекс

2.Налогообложение: Учеб. пособие. Грисимома Е. Н. СПб.: Изд-во С.-Петерб. ун-та, 2000.

3. Налоги и налогообложение. Сер. «Учебники и учебное пособие». Дуканич Л. В. - Ростов н/Д: Феникс, 2000

4. Черник Д. Г. Налоги и налогообложение: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2001.

5. Крохина Ю. А. Налоговое право: учебник – М.: . Высшее образование, 2006. – 410 с.

6. Налоги и налогообложение / Под ред. М. В. Романовского, О. А. Кашина. - М.: ЮНИТИ, 2000.

7. Худолеев.В. В Налоги и налогообложение: Учебное пособие. 2-е изд., испр. и доп. – М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2005. – 320 с.

8. Толкушкин А. В. Налоги и налогообложение: Энциклопедический словарь. М.: Юристь,. 2000

9. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. Часть первая. 2-е изд., перераб. и доп. / Под общ. ред. В. И. Слома и А. М. Макарова. - М.: Статут, 2000

10. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2005

11. Сомоев Р.Г. Общая теория налогов и налогообложение: Учеб. пособие. - М.: ПРИОР, 2000.

12. Евстигнеев Е. Н. Основы налогообложения и налогового права: Учеб. пособие. - М.: ИНФРА-М, 2000