

УДК 347.7(470+571)

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ В ОБЛАСТИ ПРИНЦИПИАЛЬНЫХ ОСНОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

канд. экон. наук, доц. В.А. ОРЛОВ

(Новгородский государственный университет имени Ярослава Мудрого)

Рассматриваются проблемы и пути совершенствования налоговых принципов в аспекте поиска устойчивых фискальных правовых первооснов. Анализируются теоретические изыскания ученых России, правовое обеспечение налогообложения в России и отдельный опыт Евразийского экономического союза. Делается попытка систематизировать базовые принципы налогообложения в России с учетом их экономической, социальной и правовой составляющей, а также современных условий развития информационных технологий. В частности, исследуются фискальные правовые первоосновы: законность установления налогов и сборов; справедливость, в контексте всеобщности и равенства; налоговая недискриминационность; эффективность через баланс обоснованности экономичности и результативности; определенность в экономическом и юридическом аспекте; устойчивость фискального законодательства; презумпция в налоговом законодательстве.

Ключевые слова: законность, налогообложение, фискальные правовые первоосновы, налоговая недискриминационность, связи правовых, экономических и социальных сторон.

Проблемы первооснов налоговых отношений в российских теоретических исследованиях с учетом опыта стран Евразийского экономического союза (далее – ЕАС) представлены в работах разных авторов. В частности, Е.Н. Ружьева [1] указывает, что особая значимость принципов права для любой юридической отрасли объясняется их неповторимым местом в системе права, значением для дальнейшего развития и модернизации правового регулирования общественных отношений. Однако до настоящего времени вопросы принципов являются наиболее дискуссионными и привлекающими к себе пристальное внимание научного сообщества, несмотря на богатый опыт их всестороннего исследования. С этим нельзя не согласиться, так как, несмотря на несомненную базисность данных фискальных установок, с течением времени они утрачивают некоторую актуальность.

В монографии А.В. Демин [2] констатирует: принципы налогового права – сложная и многомерная категория. Нередко возникает вопрос о соотношении понятий «правовые принципы», «принципы налогового права» и «принципы налогообложения». Полагаем, автор указывает, что принципы налогообложения – это наиболее широкая категория, которая помимо собственно правовых принципов охватывает также социально-экономические, политические, нравственные и другие принципы, но как только последние вовлекаются в правовое регулирование, они приобретают правовой характер и должны рассматриваться уже как правовые принципы. В данной ситуации можно говорить о равнозначности терминов «принцип налогообложения» и «принцип налогового права». В то же время существуют экономические принципы налогообложения, например, вытекающие из кривой А. Лаффера, которые не имеют непосредственно правового характера. Здесь можно как согласиться с автором, так и выразить некоторое несогласие. В частности, экономический принцип налогообложения, как представляется, имеет и юридический аспект, выражающийся в соразмерности или балансе интересов обязанного лица и государства. Причем с юридической точки зрения принцип соразмерности означает «недопустимость установления налогов и сборов, препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав» (ст. 3 Налогового кодекса РФ) [3]. Ограничение прав и свобод человека и гражданина возможно только в случаях, указанных в Основном Законе России (ст. 55), а именно: «...в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства» [4].

По мнению Н.И. Химичевой и Е.Г. Беликова, реализация принципа справедливости при подоходном обложении «должна обеспечиваться с помощью достижения оптимального соотношения между фискальной и регулирующей функциями соответствующего налога. При этом усиление регулирующей функции путем совершенствования системы налоговых стимулов, установления прогрессивной налоговой ставки и, соответственно, подоходного налога, создание более эффективной системы налогового администрирования в конечном итоге будут способствовать стабильному пополнению государственной и муниципальной казны и решению задач социального государства» [5, с. 48]. Это представляется несколько спорным ввиду того, что установление прогрессивной ставки подоходного налога, как считают другие ученые и эксперты, выведет достаточно большую долю объектов обложения в теневой сектор экономики.

В то же время нельзя не согласиться с авторами, что более действенная система администрирования позволит улучшить собираемость фискальных платежей и взносов.

Проблемы увязки правовых основ с экономическими присутствуют и в иных трудах. Так, например, О.О. Журавлева [6] в монографии о проблемах взаимодействия права и экономики считает, что в настоящее время перед национальной налоговой системой стоит задача не только противостоять сокращению налоговой базы в результате перемещения объектов налогообложения в низконалоговые юрисдикции и снижению экономической активности, вызванному действием международных санкций и неблагоприятной экономической конъюнктуры, но и способствовать осуществлению модернизации экономики, обеспечению экономической и экологической безопасности государства. При этом необходим баланс между усилением налогового бремени, ужесточением контроля за соблюдением законодательства и предоставлением большей свободы экономической деятельности, снижением избыточного административного давления со стороны налоговых органов на хозяйствующих субъектов.

Характерной чертой российского законодательства о налогах и сборах в последние десятилетия, считает О.О. Журавлева [6], является не только количественный рост массива правовых норм, глубины и детальности регулирования, большая динамика вносимых изменений, нарастание дифференциации налоговых режимов и режимов налогового администрирования, но и активное использование экспериментального регулирования. Последнее нередко сопровождает процессы заимствования институтов и правовых конструкций, характерных для зарубежных правовых порядков и не всегда согласующихся со сложившейся правовой системой и ее принципами.

Наряду с этим наблюдается рост числа налоговых обязанностей, под которым мы понимаем не только основную конституционную обязанность – уплату налога, но и иные связанные с ней обязанности, которые предусматриваются Налоговым кодексом России в отношении достаточно широкого круга лиц. Их установление обусловлено необходимостью обеспечить процесс налогообложения. Причем существенную группу среди таких обязанностей начинают составлять обязанности по предоставлению Федеральной налоговой службе России различного рода информации, в конструкции которых применяются как традиционные, так и новые модели воздействия на обязанных лиц с целью побуждения их к добровольному исполнению законодательства [6]. Данная ситуация также может повлиять на трансформацию имеющихся налоговых первооснов в новые базисные фискальные установки.

По мнению Е.Г. Беликова, «анализ российской налогово-правовой политики в современных условиях позволяет сделать вывод о соответствии отдельных ее аспектов некоторым принципам социального государства и принципам, действующим в налоговом праве. В то же время вопросы формирования и реализации социально ориентированной налогово-правовой политики требуют дальнейшего научного исследования и воплощения на практике» [7, с. 10].

Автором, с точкой зрения которого нельзя не согласиться, предлагаются направления достижения вышеуказанной политики социальной справедливости:

- справедливое распределение государством налогового бремени на население и бизнес;
- стимулирование их к ответственному, а значит и социально значимому поведению;
- повышение их заинтересованности в активной созидательной деятельности, приводящей к социальной стабильности и росту благосостояния всего общества;
- широкое использование налогово-правовых стимулов социальной направленности, требующих последовательного законодательного совершенствования;
- дальнейший учет законодательством о налогах и сборах социальных факторов [7].

Затрагивая проблемы семейного налогообложения в России, О.О. Журавлева [8] отмечает, что в мире почти не встречается моделей налогообложения доходов физических лиц в чистом виде. Например, в Российской Федерации реализована индивидуальная модель налогообложения, но в ней присутствуют отдельные элементы системы совместного налогообложения, в частности возможность передачи права на стандартный вычет на детей по налогу на доходы физических лиц, при этом существует ограничение по размеру дохода, по достижении которого вычет не предоставляется. Но, в отличие от классической системы совместного налогообложения, доходы не суммируются и пороговая сумма для предоставления вычета не удваивается. Иной подход ставил бы физических лиц, передавших или не передавших право на вычет, в неравное положение в отношении продолжительности получения такого вычета исходя из их материального положения.

Запрет передачи права на вычет родителем, не имеющим дохода, другому родителю (см. ст. 218 Налогового кодекса РФ – в этом и состоит одно из отличий отечественной системы налогообложения от модели семейного налогообложения) соответствует общему подходу законодателя к привязке права на вычет к факту наличия дохода у лица [3]. При плоской шкале налогообложения «трансферт» вычетов, в том числе необлагаемого минимума (если бы таковой существовал), от лица, у которого отсутствуют доходы, нарушал бы принципы справедливости и равенства налогообложения физических лиц, поскольку

ку создавал бы преимущества только для одной из категорий налогоплательщиков. Запрет также направлен на стимулирование самообеспечения семей, в том числе занятости обоих родителей.

В ситуации, когда доход родителя, которому было передано право на вычет, превысил пороговую величину, а доход передавшего не достиг ее, запрет на предоставление вычета обоим родителям представляется несправедливым и противоречащим принципу индивидуального налогообложения [8].

Как считает О.О. Журавлева, «введя возможность передачи права на вычет, для создания действенных гарантий соблюдения прав и законных интересов налогоплательщиков законодательству следовало бы предусмотреть порядок и основания прекращения передачи такого права, в том числе урегулировать описанную выше ситуацию. Также автор указывает, что отказ от права должен прекращать действовать в связи со смертью субъекта – получателя двойного вычета, утратой им статуса субъекта, имеющего право на вычет (утрата статуса налогового резидента, отсутствие у такого родителя дохода, подлежащего налогообложению по ставке 13%). Таким образом, в описанной ситуации представляется, что передавший вычет родитель, имеющий доход, не превысивший пороговую величину, мог бы продолжать получать его самостоятельно до момента превышения его дохода такой величины» [8, с. 121]. С чем нельзя не согласиться, тем более учитывая низкий объем льготы в России по социальному вычету и достаточно высокий – по имущественному.

Таким образом, государство при предоставлении возможностей вычетов по налогу с доходов физических лиц осуществляет как стимулирование получения самостоятельного дохода (самообеспечение), так и одновременно способствует решению жилищных вопросов, снижая соответствующую финансовую нагрузку. Анализируя тенденции изменения правового регулирования публичных и частных финансов, С.О. Шохин в своем исследовании [9] обращает внимание на другую проблему, в частности на несоблюдение принципа введения и взыскания фискальных платежей в соответствии с законом. Как указывает автор, «на практике ... мы наблюдаем бурное развитие неналоговых платежей, существенно влияющих на бизнес-атмосферу. Введение многочисленных дополнительных инструментов изъятия денежных средств у граждан и предприятий не полностью корреспондирует с конституционной нормой и положениями Налогового кодекса РФ, поскольку они не включены в систему налогов. Кроме того, введение дополнительных сборов не всегда оформляется юридически грамотно. Так, легитимность сбора на капитальный ремонт домов оспорена в Конституционном Суде Российской Федерации группой депутатов Государственной Думы при поддержке Генеральной прокуратуры Российской Федерации именно по юридическим обстоятельствам» [9, с. 22]. Примерами таких – «неналоговых», но носящих фискальный характер, – платежей и взносов, также могут являться: «налог на связь» с соответствующих телекоммуникационных компаний, утилизационный сбор с производителей автотранспорта, обязательное страхование автотранспортной ответственности с водителей и пр.

В статье, посвященной проблематике разграничения налоговых юрисдикций, И.А. Хаванова [10] делает акцент на таких специфических сферах, как космос, континентальный шельф, территориальное море. Автор также уделил значительное внимание анализу статей об офшорной деятельности, которые содержатся в международных договорах Российской Федерации об избежании двойного налогообложения.

Юрист С.Л. Будылин [11] отражает проблемы и преимущества нового законодательства о контролируемых иностранных компаниях, действующего в России с 2015 года, которое устанавливает правила налогообложения доходов офшорных компаний. В частности, как говорит автор, вслед за основными развитыми странами Россия приняла законодательство о контролируемых иностранных компаниях, а также о налоговой резидентности иностранных компаний, управляемых резидентами. Это радикально меняет все принятые в России схемы ведения международной коммерции, так как в большинстве случаев делает открытое использование офшорных компаний бессмысленным в налоговом плане, а скрытое их использование – противоправным и наказуемым. Для эффективного применения этого законодательства фискальным публичным образованиям жизненно необходимо наладить информационный обмен с налоговыми органами зарубежных стран, в том числе офшорных зон. Некоторые возможности для этого существуют уже сейчас и, по-видимому, будут расширяться в дальнейшем. Международное сообщество активно занимается этим вопросом, в ближайшее время предполагается наладить масштабный обмен налоговой информацией в автоматическом режиме. Испорченные международные отношения России могут препятствовать полному и эффективному ее участию в этом обмене, но рано или поздно и она, возможно, в него включится. Остается ли у российского предпринимателя какая-нибудь свобода «налогового маневра» в связи с этими новшествами? Очевидные дыры в Законе о контролируемых иностранных компаниях отсутствуют, но разные схемы деятельности могут вести к различным налоговым последствиям, из которых по-прежнему можно выбирать наиболее выгодный. Спектр возможных приемов оптимизации налогообложения довольно многообразен, но ни один из методов не является универсальным. Не существует единого для всех решения. Каждый международный бизнес следует анализировать

индивидуально, чтобы определить, какие именно приемы можно применить в данном случае, каковы возможные альтернативы и связанные с ними риски [11].

Одним из следствий глобализации экономики стало то, что у международных коммерческих предприятий (транснациональных компаний) появились обширные возможности по перераспределению элементов своего бизнеса с целью *минимизации налоговых выплат*. Идея такой минимизации обычно состоит в том, чтобы по возможности сосредоточить прибыль всего бизнеса в наименее налогооблагаемых юрисдикциях. Такое перемещение прибыли транснационального бизнеса в низконалоговые юрисдикции вызывает обеспокоенность в высоконалоговых юрисдикциях. С точки зрения последних оно ведет к размыванию их налоговой базы и, как следствие, к перераспределению фискальной нагрузки в пользу крупных транснациональных компаний. Многие страны принимают законодательные меры против некоторых видов подобных действий.

В различных ситуациях такого рода действия по налоговой минимизации могут признаваться правом тех или иных стран:

- полностью правомерными, т.е. достигающими своих целей законным путем;
- прямо противоречащими требованиям налогового законодательства данной страны, т.е. неправомерными и наказуемыми;
- формально соответствующими букве закона, но примененными недобросовестно, а потому не имеющими тех благоприятных налоговых последствий, на которые они рассчитаны (вопрос наказуемости при этом может решаться по-разному).

Со временем границы между этими тремя областями могут меняться – то, что сегодня полностью правомерно, может стать неправомерным с изменением законодательства, а порой и судебной практики (иногда с обратной силой) [11]. Поэтому проблемы воздействия офшоризации на налоговые отношения также заслуживают отдельного рассмотрения в определении базисных основ налогообложения. Например, это может быть принцип о возможности предусматривать оптимизации налогообложения для отдельных секторов или групп налогоплательщиков.

Таким образом, анализ взглядов по поводу налоговых отношений показал, что юридическая наука еще не выработала единой и достаточно четкой позиции по данному вопросу. Проблемы имеются как в основных, так и в дополнительных базисных принципах налоговых отношений, причем это могут быть вопросы, связанные и с бурно развивающейся фискальной сферой, и с особенностями правового толкования имеющихся норм. Следовательно, необходимы соответствующие предложения по их решению.

Основная часть. Исходя из представленных теоретических положений, можно заключить, что в России выделяются общеправовые, межотраслевые, отраслевые и специальные базисные принципы. Однако по отдельным принципам нет достаточного уяснения. Например, общеправовой принцип законности, означает, что принимающий закон (нормативный правовой акт) законодательный (представительный) орган действует в рамках компетенции, предоставленной ему Конституцией, Налоговым кодексом России и иными федеральными законами (в отношении региональных законов – конституциями (уставами) и законами субъекта Российской Федерации, а в отношении муниципального образования – уставами и нормативными правовыми актами, принимаемыми представительными органами муниципальных образований). В этом смысле особое значение приобретают положения статьи 12 Налогового кодекса России, в которой закреплены полномочия законодательных (представительных) органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Принцип законности правотворчества предполагает соблюдение предписаний, регулирующих прохождение всех стадий законодательного процесса. Все без исключения действия субъектов законотворчества по подготовке, принятию и опубликованию акта законодательства о налогах и сборах должны основываться на законах. Таким образом, считаем, что принцип законности, который предполагает строгое соблюдение регламентов законодательных органов, процедуры обсуждения и порядка опубликования законодательных актов, должен быть прописан более жестко именно для фискальных отношений.

Воплощением другого общеправового принцип гласности является создание единого информационного пространства, обеспечивающего получение из любой точки Российской Федерации необходимых сведений не только об интересующей норме федерального налогового законодательства, но и о региональных и местных налогах любого субъекта Российской Федерации и муниципального образования.

В современных условиях принцип гласности, или иначе открытости, или, как его называют в отдельных странах, транспарентности, имеет более доступные возможности реализации через современные интерактивные ресурсы. Причем гласности, на наш взгляд, способствует кодификация соответствующего законодательства.

Как показывает опыт Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС), в плане регламентации налоговых основ можно считать, что практически во всех государствах ЕАЭС сложился принцип коди-

фикации налоговых отношений (временное исключение Республика Армения, где соответствующий акт только принимается). В то же время в России налоговое законодательство формируется через объединение законодательных актов (федеральных и региональных законов о налогах, сборах и страховых взносах, нормативных правовых актов о фискальных платежах и взносах, принятых представительными органами местного самоуправления), в других государствах ЕАЭС налоговое законодательство включает в свой состав как законодательные акты, так и иные источники налогового права – международные договоры, подзаконные акты. Здесь можно отметить, что такая практика не может считаться конструктивной и удобной, так как множественность и многоаспектность налоговых отношений претерпевает постоянные изменения, внесение которых постоянно в налоговый консолидированный закон будет иметь неустойчивый характер, а также повлечет сложность и затратность соответствующих отношений. Считаем целесообразным, для соблюдения баланса стабильности и одновременно подвижности фискального законодательства использовать возможности современных информационных технологий, в частности гипертекстовые информационные инструменты, которые позволят в интерактивном режиме на государственных официальных ресурсах создавать тематические (отраслевые) своды правового обеспечения, в постоянно актуализированном виде, состоящие как непосредственно с норм законов, так и норм связанных подзаконных актов и международных договоров.

Общеправовые принципы справедливости, всеобщности и равенства, обычно увязываясь с конкретными отношениями (в нашем случае с фискальными), должны дополняться принципом соразмерности налогообложения, т.е. требованиями учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога. Причем критериями справедливости, в том числе социальной, должны выступать соразмерность, пропорциональность и эквивалентность воздаяния индивиду за его действия вознаграждения за труд.

Другой общеправовой принцип научности, обоснованно выделяемый А.Н. Козыриным [12], при котором законодатель, реализуя его на практике, должен учитывать не только соответствующие теории и разработки академической (научно-исследовательских институтов) и университетской науки, но и результаты исследований и анализа правоприменительной практики, играющей особую роль в механизме правового регулирования налоговых отношений. Большое значение здесь могут иметь правовые эксперименты. Суть эксперимента состоит в создании определенной социально-экономической ситуации локального масштаба, в которой анализируется действие нормативного правового акта, разработанного специально для моделируемой ситуации [12]. Здесь нельзя не согласиться с автором, так как отработка правовых экспериментов в локальном масштабе, во-первых, не требует больших затрат, а во-вторых, в случае негативного результата не будет критичной.

Среди специальных принципов, личного и семейного налогообложения, можно выделить не полностью решенную проблему поддержки демографии. В отдельных случаях назрела насущная необходимость внесения такого особого подхода, как семейное налогообложение, вместо имеющегося индивидуального налогообложения, в целях поддержки семьи на различных этапах ее существования, причем в аспекте всех этапов natalных циклов детей, а также стимулирования исполнения родительских обязанностей.

Меры налоговых преференций на детей в современном российском правовом фискальном обеспечении, однако, не несут реальной поддержки семьи на различных этапах ее существования. Поэтому введение в налоговую политику государства специального принципа семейного обложения и принятие соответствующих действенных мер поддержки через дифференциацию обложения соответствующих категорий граждан позволило бы иметь реальные шансы на повышение рождаемости в стране.

Анализируя имеющиеся позиции по основным отраслевым началам налогового законодательства (в частности статья 3 Налогового кодекса Российской Федерации), заметим, что часть норм-принципов не работает. Например, во втором абзаце пункта 2 статьи 3 Налогового кодекса сказано, что «не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала» [3], тогда как к налоговым резидентам иностранных государств применяется повышенная ставка по налогу на доходы с физических лиц: «налоговая ставка устанавливается в размере 30% в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за исключением» [13] некоторых доходов, специально определенных в Налоговом кодексе России.

Считаем, что преференции гражданам России, а также гражданам ЕАЭС согласно актам об избежании двойного налогообложения в плане более низкой налоговой нагрузки здесь оправданны. В то же время данный принцип заявлен в качестве основ фискального законодательства Российской Федерации и не работает, поэтому его следует изъять.

Другая норма-принцип, представленная в пункте 5 статьи 3 Налогового кодекса России – «ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными настоящим Кодексом признаками налогов или сборов, не предусмотренные настоящим Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено настоящим Кодек-

сом» [3], – также не работает. Так как есть взнос на капитальный ремонт, утилизационный сбор, сбор на связь (отчисление в резерв универсального обслуживания) и прочие платежи и взносы, то в России обладающие признаками налогов и сборов, но не регулируемых налоговым законодательством.

Таким образом, также предлагаем либо изъять данный принцип с базовых основ налогообложения, либо сделать надлежащие включения по этим фискальным платежам в кодифицированный акт.

Некоторые нормы-принципы, на наш взгляд, следует представить в иной более современной форме, а также устранить имеющиеся изъяны дублирования заявленных базисных основ. Поэтому предлагаем выделить следующие актуальные базисные начала, на основании которых можно в дальнейшем предложить проектные изменения статьи 3 Налогового кодекса России:

- *законность* (т.е. в должной процедуре, соответствующими органами, с наличием всех обязательных элементов и признаков) установления налогов и сборов;

- *справедливость в контексте всеобщности* (на всех обязанных независимо от форм собственности и организационно-правовых форм) и *равенства* (в аспекте равномерности распределения нагрузки между коллективными и индивидуальными субъектами);

- *налоговая недискриминационность* (фискальные платежи не могут различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев, а также нарушающих конституционную свободу перемещения и свободу экономической деятельности);

- *соразмерность в двух аспектах – экономическом и правовом*. С экономической позиции фискальные платежи и взносы должны быть соразмерны возможностям обязанных субъектов и интересов государства, или иначе, быть сбалансированными, в плане величин бюджетных доходов и объема налоговой нагрузки. С правовой позиции налоги и сборы не должны препятствовать гражданам в реализации их прав и обязанностей;

- *эффективность через баланс обоснованности экономичности и результативности*. Фискальные платежи должны быть выше расходов на их администрирование, так как иначе теряется их смысл (т.е. не может быть получен планируемый результат, например, финансирование управления в стране, обороны, правопорядка, образования, здравоохранения, жилищно-коммунального комплекса и пр.). Причем экономичность следует рассматривать как в плане затрат на функционирование налоговых органов (капитальные расходы, заработная плата и социальные взносы за сотрудников, командировочные, транспортные, канцелярские и прочие расходы), так и с позиции издержек на осуществление налогового производства плательщиками (налоговыми агентами, юридическими и физическими лицами), например, на привлечение консультантов, покупку и обслуживание компьютерной техники и соответствующих программ, канцелярские и прочие расходы;

- *определенность в экономическом и юридическом аспекте*. Причем в аспекте правовой определенности должна пониматься как возможность достаточно простого уяснения всех правовых норм для обязанных субъектов, с доступности получения всеми возможными средствами разъяснения спорных ситуаций. А также в экономическом плане определенность должна подразумевать простоту расчета налога и сбора. Или иначе, для фискально-плательщиков должно быть понятно сколько, как и куда оплачивать налоги и сборы;

- *устойчивость фискального законодательства*. Осознавая, что налоговое законодательство как часть фискального требует постоянного совершенствования ввиду различных причин, представляется, что нахождение некоего баланса по вводу новых норм или корректировки старых было бы разумным действием. Так как постоянные редактирования налогового правового обеспечения приводят к излишней загруженности все стороны фискальных отношений: со стороны государства и муниципалитетов, это казначейские, налоговые, счетно-контрольные органы; со стороны обязанных лиц по налогам и сборам – это юридические и физические лица, а также их представители.

Данные изменения вызванные совершенствованием налогового правового обеспечения, исходя из отработанной практики и полученного опыта, или связанные с изменением политических, экономических, экологических установок, конечно, должны иметь место. В то же время, представляется, что следовало бы отработать такие изменения изначально в научных исследованиях. Затем провести правовое экспериментирование в наиболее подготовленных и (или) устойчивых субъектах. А затем, проанализировав результаты экспериментов с правовой и экономической сторон, решать:

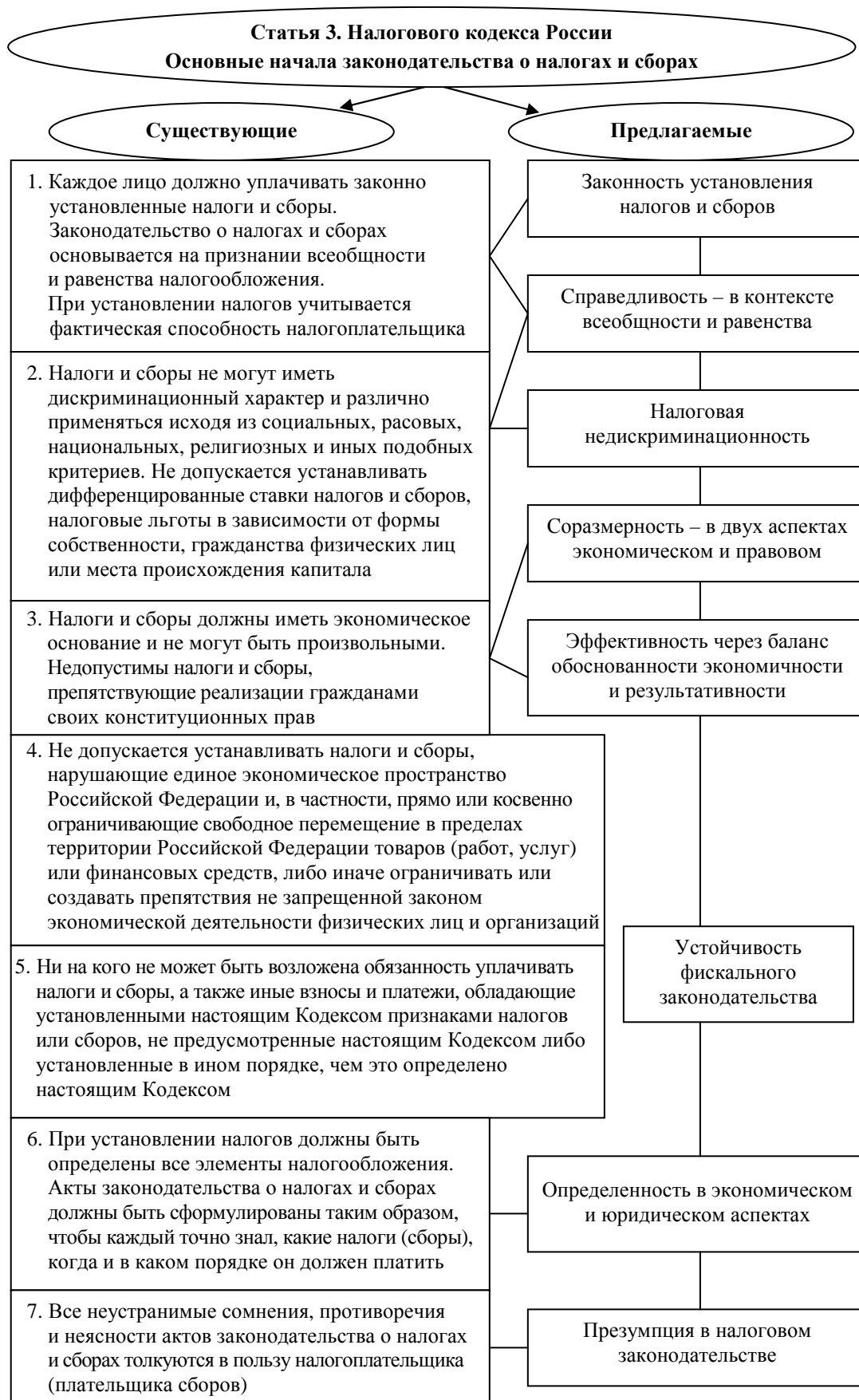
- А) вносить соответствующие изменения в налоговые акты;

- Б) провести дополнительные исследования и (или) эксперименты;

- В) отказаться от данных новелл;

- Презумпция в налоговом законодательстве (п. 6 ст. 108 Налогового кодекса России).

Связи имеющихся налоговых норм-принципов и предлагаемых, представим в виде схемы, представленной на рисунке.



Связи имеющихся налоговых норм-принципов в Российской Федерации и предлагаемых

Заключение. Исходя из проведенного исследования и с учетом изменившихся условий и реального положения правоприменения предлагается принять новую редакцию статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации. Представляется, что предложенные пути совершенствования налоговых отношений позволят фискальному законодательству стать более устойчивым, справедливым, определенным; иметь обоснованные связи как правовых, так и экономических, и социальных сторон; носить характер сбалансированного акта в интересах личности, общества и государства.

ЛИТЕРАТУРА

1. Ружьева, Е.Н. Принцип единства в налоговом праве: теоретико-правовой аспект / Е.Н. Ружьева // *Налоги*. – 2016. – № 3. – С. 6–8.
2. Демин, А.В. Принцип определенности налогообложения / А.В. Демин. – М. : Статут, 2015. – 368 с.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 26.12.2016) // *Российская газета*. – № 148-149, 06.08.1998.
4. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008, № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Официальный интернет-портал правовой информации. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>, 01.08.2014.
5. Химичева, Н.И. Принцип справедливости в правовом регулировании налогообложения доходов физических лиц / Н.И. Химичева, Е.Г. Беликов // *Налоги*. – 2016. – № 2. – С. 45–48.
6. Право и экономическая деятельность: современные вызовы / Е.Г. Азарова [и др.] ; отв. ред. А.В. Габов. – М. : ИЗиСП, Статут, 2015. – 400 с.
7. Беликов Е.Г. Социальная направленность налогового права: реалии и перспективы / Е.Г. Беликов // *Налоги*. – 2016. – № 2. – С. 10–14.
8. Журавлева, О.О. Правовые принципы налогообложения семей / О.О. Журавлева // *Жур. российского права*. – 2016. – № 6. – С. 115–124.
9. Шохин, С.О. Тенденции изменения правового регулирования публичных и частных финансов: кризисный тренд / С.О. Шохин // *Финансовое право*. – 2016. – № 5. – С. 21–23.
10. Хаванова, И.А. Разграничение налоговых юрисдикций (космос, шельф, территориальное море) / И.А. Хаванова // *Финансовое право*. – 2016. – № 2. – С. 34–39.
11. Будылин, С.Л. Мы будем жить теперь по-новому. Законодательство о КИК, международный обмен информацией и международное налоговое планирование / С.Л. Будылин // *Закон*. – 2015. – № 2. – С. 44–58.
12. Козырин, А.Н. Закон в налоговом праве: принципы законотворческих процедур / А.Н. Козырин // *Реформы и право*. – 2015. – № 3. – С. 3–12.
13. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 28.12.2016) // *Собрание законодательства Российской Федерации*, 07.08.2000, № 32, ст. 3340.

Поступила 07.04.2017

MODERN PROBLEMS OF TAXATION PRINCIPLES

V. ORLOV

Problems and ways of improving tax principles in the aspect of searching for sustainable fiscal legal fundamentals are considered. The theoretical researches of Russian scientists, legal support of taxation in Russia and separate experience of the Eurasian Economic Union are analyzed. An attempt is made to systematize the basic principles of taxation in Russia, taking into account their economic, social and legal component, as well as modern conditions for the development of information technology. In particular, the fiscal first principles are investigated: the legality of the establishment of taxes and fees; justice, in the context of universality and equality; tax non-discrimination; efficiency through the balance of the validity of profitability and efficiency; certainty in economic and legal aspects; the stability of fiscal legislation; presumption in the tax legislation.

Keywords: law, taxation, fiscal, legal basis, tax non-discriminatory, legal, economic and social sides.