Правительство Российской Федерации

Национальный исследовательский университет

«Высшая школа экономики»

Факультет Права

Магистерская программа «Финансовое, налоговое и таможенное право»

Кафедра финансового права

**МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ**

на тему:

**«Принцип справедливости в налоговом праве России»**

Студент группы № 25МФП

Еременко Е.А.

Научный руководитель

доцент, к.ю.н. Орлов М.Ю.

Консультант

профессор, д.ю.н. Козырин А.Н.

Москва 2013

Оглавление

[Введение 3](#_Toc355875002)

[Глава 1. *Принципы российского налогового права* 6](#_Toc355875003)

[1.1. Понятие и значение принципов налогового права 6](#_Toc355875004)

[1.2. Система принципов налогового права 14](#_Toc355875005)

[1.3. Принципы налогообложения: историко-теоретический аспект 22](#_Toc355875006)

[Глава 2. *Принцип справедливости в российском налоговом праве* 35](#_Toc355875007)

[2.1. Справедливость как принцип права 35](#_Toc355875008)

[2.2. Сущность принципа справедливости в налогообложении 46](#_Toc355875009)

[2.3. Реализация принципа справедливости в российском налоговом праве 63](#_Toc355875010)

[Заключение 69](#_Toc355875011)

[Список использованной литературы 71](#_Toc355875012)

### Введение

Актуальность исследования. Избранная тема обусловлена необходимостью справедливого распределения налогового бремени в условиях имущественного неравенства в современном российском обществе.

В процессе исторического развития налоги из всех источников государственных доходов сделались основным из них для покрытия бюджетных расходов современного российского государства.

Современное законодательство о налогах и сборах порождает постоянные дискуссии на тему принципов налогового права[[1]](#footnote-1). Вопросы справедливого налогообложения, несмотря на большое внимание к ним ученых, будут актуальны всегда.

Теоретическая основа исследования. Для изучения принципа справедливости как принципа налогового права необходимо обращение к понятию принципов права в целом, к представлениям о справедливости как правовой категории, к вопросам справедливого налогообложения.

При написании работы использовались труды по теории и философии права Алексеева С.С., Керимова Д.А., Гурвича М.А., Нерсесянца В.С., Экимова А.И., Боннера А.Т., Марченко М.Н. и др.

При исследовании принципов налогового права анализировались работы Пепеляева С.Г., Винницкого Д.В., Тютина Д.В., Химичевой Н.И., Кучерова И.И., Смирнова Д.А., Демина А.В. и др.

В работе дан общий обзор представлений о справедливости в праве, сделанный на основе сочинений мыслителей Аристотеля, Г. Гроция, Т. Гоббса, И. Канта, Г. Кельзена, Г.Л.А. Харта, Дж. Ролза, О. Хеффе, И.А. Ильина и др.

В основе исследования лежит изучение трудов, посвященных финансовой науке и финансовому праву Тургенева Н.И., Горлова И.Е., Тарасова И.И., Исаева А.А., Львова Д.М., Янжула И.И., Иловайского С.И., Кулишера И.М., Озерова И.Х. и др.

Объектом исследования являются правоотношения, складывающиеся в процессе реализации принципа справедливости в российском налоговом праве.

Предметом исследования выступает теоретическое содержание принципа справедливости в российском налоговом праве.

Настоящая работа, безусловно, не претендует на окончательное решение проблемы справедливости в налогообложении. Целью ее написания является анализ и обобщение теоретических основ содержания принципа справедливости в налоговой сфере, сложившихся в науке финансового права, в законодательстве РФ о налогах и сборах и правоприменительной практике.

В процессе написания работы решались следующие задачи:

1. определение понятия и значения принципов налогового права, характеристика их основных классификаций;
2. проведение историко-теоретического анализа аксиом налогового права – классических принципов налогообложения;
3. обзор общих представлений о справедливости в праве, выявление сущности справедливости в налогообложении;
4. определение составляющих принципа справедливости и его реализация в российском налоговом праве.

Методологической основой работы явились общенаучные методы познания: системный анализ, обобщение, индукция и дедукция. В ходе написания работы применялись частнонаучные методы познания: формально-юридический, структурно-функциональный, историко-правовой и другие.

Источниковедческая база исследования представлена законодательством РФ о налогах и сборах, а также решениями Конституционного Суда РФ.

Научная новизна работы состоит в том, что автор предпринял попытку комплексного историко-правового анализа подходов к формированию принципа справедливости, выступающего важнейшей составной частью российского налогового права.

Положения, выносимые на защиту:

На сегодняшний день составляющими принципа справедливости в российском налоговом праве являются всеобщность, равенство и соразмерность налогообложения.

Всеобщность как не абсолютное понятие включает изъятия и льготы для отдельных категорий субъектов налоговых правоотношений; равенство заключается в дифференциации налогообложения при распределении налогового бремени; соразмерность соотносится с реализацией основных прав и свобод налогоплательщиков.

Теоретико-практическое значение работы состоит в возможности использования ее материалов в учебном процессе, для подготовки лекций, учебно-методических пособий.

Апробация результатов исследования. Результаты исследования использовались автором при написании статей и комментариев по проблематике налогообложения. Основные выводы исследования и их аргументация изложены в опубликованных научных статьях автора.

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ:

1. Нейтральность и справедливость налогообложения при применении экспортерами налоговых вычетов по НДС // Налоговед. 2012. №10. С. 51-54.
2. Вычет НДС: равенство налогообложения и единство бюджета // Налоговед. 2012. №11. С. 74-77.
3. Принципы налогообложения: историко-теоретический аспект // Налоги и налогообложение. 2013. №3. С. 195-204.

### *Глава 1. Принципы российского налогового права*

### 1.1. Понятие и значение принципов налогового права

Проблема принципов налогового права постоянно находится в поле зрения ученых-юристов. Для понимания принципов налогового права следует обратиться к общей теории права. Принципы права представляют собой основные идеи, исходные положения или ведущие начала процесса его формирования, развития и функционирования[[2]](#footnote-2). Данное определение содержит термины «идея», «положение», «начало», которые используются практически всеми теоретиками при формулировании определения принципов права. На сегодняшний день не так много работ, посвященных принципам налогового права, но в имеющихся работах мы наблюдаем тот же подход к определению налогово-правовых принципов.

Д.В. Винницкий в своей докторской диссертации, посвященной проблемам теории налогового права, говоря о принципах российского налогового права, использует понятие «идеи». Давая определение принципам налогового права, он выделяет две стороны их проявления: с одной стороны они являются факторами, определяющими направления внутреннего развития налогового права, с другой стороны, инструментами преодоления неизбежно возникающих противоречий и коллизий[[3]](#footnote-3).

Д.В. Тютин под принципом налогового права предлагает понимать исходное нормативно-руководящее начало (императивное требование), определяющее общую направленность правового регулирования общественных отношений по уплате налогов и сборов и связанных с ними отношений[[4]](#footnote-4).

И.И. Кучеров определяет принципы налогового права как важнейшие руководящие идеи, в соответствии с которыми осуществляется налогово-правовое регулирование[[5]](#footnote-5).

Е.А. Лопатникова считает, что под принципами налогового права следует понимать объективно обусловленные и закрепленные в его нормах основные начала, выражающие особенности воздействия на налоговые отношения[[6]](#footnote-6).

Исследуя сущность принципов налогового права, Увайсаев Б.З. утверждает, что принципы налогового права это родовой термин, обозначающий, во-первых, нормы – основные начала, закрепленные в законодательстве о налогах и сборах, во-вторых, принципиальные идеи, которые можно «вывести» аналитическим путем на основе смыслового исследования того правового массива норм, которые регламентируют налоговые правоотношения[[7]](#footnote-7).

Еще одним примером может послужить определение, данное В.В. Гриценко, согласно которому «принципы права вообще и налогового права в частности представляют собой исходные положения, определяющие систему и содержание налогового законодательства, порядок правового регулирования определенного круга общественных отношений»[[8]](#footnote-8).

Абстрактность понятий «идея», «положение», «начало» позволяют ученым при определении принципов налогового права по-разному оценивать это понятие. Обобщая взгляды ученых в отношении принципов налогового права, можно сказать, что принципы налогового права служат основными исходными началами, выражающими его сущность и являющимися основой для налогово-правовых норм и правоприменительной практики.

По мнению Д.А. Смирнова, определяя принципы налогового права через абстрактные понятия, в частности такие как «идеи», «руководящие или исходные начала», «исходные положения», ученые ограничиваются философскими аспектами, не позволяющими использовать понятие принципа в качестве объективного критерия определения качества налогового законодательства.

В определении, данном Д.А. Смирновым принцип налогового права обозначен как представленная в налоговом праве совокупность нравственных, политических и экономических требований, соответствующая справедливому налогообложению и основанная на конституционных ценностях Российского государства, а также направляющая процесс его создания и функционирования[[9]](#footnote-9).

По нашему мнению, определение, предложенное Д.А. Смирновым, представляется значительно менее удачным. Вместо традиционных терминов автор использовал многозначное понятие «требование», тем самым отличив такое явление как принцип налогового права от однородного явления принцип права. Определение не содержит общих признаков принципов права, а, следовательно, не выявляет и существенных признаков принципов налогового права.

Сложно не согласиться с тем, что принцип права является фундаментом, первоосновой права. Отсюда и высокая степень абстрактности этой категории. Как указывает А.В. Демин понятие «принцип права» является полисемантическим. Поэтому в литературе принципы налогового права определяются и как общие начала, и как руководящие идеи (установки), и как исходные направления, и как базовые положения, и как специализированные нормы особого рода[[10]](#footnote-10).

Необходимо сказать, что в настоящее время в науке налогового права выделяют принципы налогового права и принципы налогообложения. Подробный анализ по данному вопросу проведен Д.А. Смирновым. На основании проведенного исследования, он утверждает, что существует определенная разница между принципами налогового права и принципами налогообложения. Вместе с тем, принципы налогообложения рассматриваются им в качестве принципов налогового права, но с определенными оговорками. По мнению ученого, принципы налогообложения представляют собой более широкое и объемное понятие, чем принципы налогового права, так как они первичны, свойственны начальному этапу исторического развития, напрямую связаны с экономическим уровнем государства. Данные принципы формируются в процессе генезиса экономики и финансовой науки, а затем находят свое отражение в принципах налогового права[[11]](#footnote-11).

По нашему мнению данный вывод основан на положении о том, что экономика первична, а право вторично. Е.А. Лопатникова также предлагает считать первичными, а, следовательно, более широкими и объемными именно принципы налогообложения. Автор указывает на то, что принципы налогового права позволяют формировать правовой механизм регулирования процесса налогообложения, а значит, являются вторичными по отношению к принципам налогообложения[[12]](#footnote-12).

Категорию принципы налогообложения в качестве более общего понятия предлагает рассматривать и А.В. Демин. По его мнению, принципы налогообложения - основополагающие, базовые положения, лежащие в основе налоговой системы государства. Часть таких принципов закреплена нормативно, другие могут быть выведены путем толкования налогового законодательства[[13]](#footnote-13).

Представляет интерес позиция Д.В. Винницкого, основанная на норме пункта 3 статьи 3 НК РФ о признании экономической обоснованности налогообложения одним из основных начал законодательства о налогах и сборах. Согласно мнению ученого, выделение в рамках юридической науки системы экономических принципов становится оправданным лишь для исследования тех случаев, когда юридические принципы, нарушая требование экономической обоснованности налогообложения, не в достаточной степени отражают экономические принципы налогообложения.

В учебнике «Налоговое право» С.Г. Пепеляев рассматривает принципы налогового права с позиции базовых конституционных положений. Ученый использует термин «принципы налогообложения», по его определению принципы налогообложения – это направления поиска компромиссов между противоположными интересами налогоплательщиков (сохранить сбережения) и государства (сформировать бюджет)[[14]](#footnote-14).

С.Г. Пепеляев обращает внимание на то, что принципы налогообложения и сборов содержат наиболее общие конституционные начала и в то же время развивают эти начала, наделяя их конкретным смыслом и содержанием[[15]](#footnote-15).

Есть также точка зрения, что термин «общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации» фактически равнозначен термину «принципы налогового права»[[16]](#footnote-16).

Поскольку налог является экономико-правовым явлением, на наш взгляд понятия принципы налогового права и принципы налогообложения можно считать синонимами. Подтверждением тому, может являться и то, что в НК РФ упоминаются не только юридические принципы, но и экономические, а также технические принципы, например, принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения (статья 40 НК РФ), принципы определения доходов (статья 41 НК РФ), принципы определения доходов сопоставимости условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки (пункт 12 статьи 105.5 НК РФ), принцип последовательности применения норм и правил налогового учета (статья 313 НК РФ) и др.

Вместе с тем, стоит согласиться с Е.А. Лопатниковой в том, что термины «принципы налогообложения» и «принципы налогового права» требуют определенности в толкованиях[[17]](#footnote-17).

В законодательстве РФ о налогах и сборах понятие принципов данной отрасли законодательства не закреплено. В НК РФ (пункт 2 статьи 1) используется термин «общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации». Данный термин полностью соответствует термину, закрепленному в Конституции РФ (пункт «и» части 1 статьи 72), что вполне предопределило его включение в НК РФ.

Как известно, принципы права (лат. principium – основа, первоначало) это основополагающие идеи, основные начала, первооснова. Вместе с тем, в перечень институтов законодательства РФ о налогах и сборах приведенный в пункте 2 статьи 1 НК РФ включено практически все содержание части первой НК РФ (общей части налогового права). Правовой институт представляет собой относительно обособленную группу взаимосвязанных между собой юридических отношений[[18]](#footnote-18). Принципы права развиваются в нормах права, поэтому любой правовой институт a priori должен соответствовать принципам права. Таким образом, в НК РФ не произведено определение общих принципов налогообложения и не раскрыто их содержание.

В НК РФ «общими принципами налогообложения» можно назвать нормы-принципы, закрепленные в [статье 3](garantF1://10800200.3) «Основные начала законодательства о налогах и сборах». Такая точка зрения вытекает из анализа практики Конституционного Суда РФ и разделяется многими учеными. Здесь будет уместно привести высказывание Г.В. Петровой: «Хотя статья 1 провозглашает, что Налоговый кодекс РФ устанавливает общие принципы налогообложения и сборов, статья о принципах (ст. 3 НК РФ) называется «Основные начала законодательства о налогах и сборах»[[19]](#footnote-19).

Нормы статьи 3 НК РФ имеют обобщающий характер, отличаются наибольшей абстрактностью, являются базовыми по отношению ко всем нормам НК РФ, и, несомненно, имеют приоритет перед ними, поскольку развивают положения Конституции РФ в сфере налогообложения. По мнению Г.А. Гаджиева и С.Г. Пепеляева, общие принципы налогообложения и сборов призваны ограничивать свободу государства в области финансов, так как «они на конституционном уровне ставят препоны налоговому произволу, создают основы справедливого, умеренного и соразмерного налогообложения»[[20]](#footnote-20).

Есть точка зрения, разделяемая многими учеными-правоведами, что принципы налогового права должны быть нормативно закреплены. Данная позиция основана на различных мнениях исследователей в области общей теории права в отношении закрепления принципов права в законе. Здесь можно выделить две основные точки зрения. Согласно первой точке зрения принципы права находятся вне позитивного права[[21]](#footnote-21). Представители второй точки зрения сводят принципы права к общей правовой норме[[22]](#footnote-22). Данная точка зрения получила развитие в советский период, когда право отождествлялось исключительно с законом.

В связи с этим общая теория права различает правовые принципы и принципы права. Говоря словами С.С. Алексеева «те начала, которые еще не закреплены в правовых нормах, не могут быть отнесены к числу правовых принципов», то есть правовые принципы еще не принципы права. Отличие первых от вторых и заключается в том, что правовые принципы представляют собой начала правосознания, научные идеи, а принципы права их отражение в нормах права[[23]](#footnote-23). По мнению М.Н. Марченко и Е.М. Дерябиной, отражаясь прежде всего в нормах права, принципы пронизывают всю правовую жизнь общества, всю правовую систему страны[[24]](#footnote-24).

По нашему мнению создание в нормативном акте закрытого перечня специальных норм-принципов налогового права достаточно сложно. Здесь уместно вспомнить, что еще до принятия НК РФ Конституционным Судом РФ были сформулированы принципы, получившие закрепление в НК РФ[[25]](#footnote-25). В результате правотворческой деятельности Конституционного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ на свет появились «презумпция добросовестности налогоплательщиков»[[26]](#footnote-26) и «презумпция обоснованной налоговой выгоды»[[27]](#footnote-27).

На сегодняшний день принципы налогового права являются одной из самых дискуссионных проблем в теории финансово-правовой науки. Для глубокого анализа налогово-правовых принципов требуется изучение исторических, социальных, политических и нравственных факторов.

Несмотря на множественность публикаций в этой области, проблема принципов налогового права нуждается в комплексном исследовании, учитывающем достижения теории права, финансового права и его подотрасли налогового права.

С уверенностью можно сказать, что без изучения теоретических аспектов принципов налогообложения невозможно достичь выполнения задач правоприменения.

### 1.2. Система принципов налогового права

Отсутствие единого подхода к пониманию принципов налогового права влечет отсутствие единообразной классификации этих принципов. В работах авторитетных ученых, занимающихся проблемами налогового права, вопрос о системе принципов налогового права относится к числу недостаточно разработанных.

И.И. Кучеров выделяет такие принципы налогового права как, собственно правовые, экономические (определяют требования, которым налоги должны соответствовать с точки зрения экономической теории) и организационно-функциональные принципы (определяют внутреннее построение налоговой системы и ее функционирование)[[28]](#footnote-28).

Отождествляя принципы налогового права и принципы (основные начала) законодательства о налогах и сборах к числу принципов налогового права И.И. Кучеров относит следующие (исходя из содержания статьи 3 НК РФ):

1. всеобщность налогообложения;
2. податное равенство;
3. экономическая обоснованность налогов и сборов;
4. определенность налогов и сборов;
5. недопустимость налогов и сборов, препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав;
6. недопустимость нарушения единого экономического пространства при налогообложении;
7. законность установления налогов и сборов»[[29]](#footnote-29). Ученый обращает внимание, что совокупность этих и других принципов составляет идейную основу налогообложения – налоговую доктрину, которая в свою очередь формирует налоговую политику. Последняя же находит свое выражение в форме нормативно-правовых актов о налогах и сборах, принимаемых органами государственной власти и органами местного самоуправления[[30]](#footnote-30).

А.Н. Козырин предлагает деление принципов налогового права на юридические (составляют основу процессуальной части налогового права), социально-экономические (определяют характер материальных норм) и технические (устанавливают основы технического исполнения налоговых операций)[[31]](#footnote-31).

Д.В. Винницкий в качестве фундаментальных налогово-правовых принциповрассматривает базовые положения действующего законодательства РФ и судебной практики, в качестве таковых он называет:

1. принцип регулирования налоговых отношений законом;
2. принцип равенства и всеобщности налогообложения;
3. принцип определенности налогообложения;
4. принцип минимально необходимого ограничения прав частных субъектов налогового права;
5. принцип экономической обоснованности (соразмерности ограничения экономических интересов);
6. принцип защиты добросовестного участника налогового отношения и недопустимости злоупотребления правом;
7. принцип налогового федерализма.

Перечисленные положения выступают, по его мнению, в качестве элементов единой системы принципов налогового права, взаимодействующих между собой, определяющих основные направления налоговой политики, законотворческой и правоприменительной деятельности.

Д.В. Винницкий также выделяет налогово-правовые принципы отдельных структурных элементов (институтов) российского налогового права, являющиеся результатом дифференциации общесистемных принципов: в рамках института правового регулирования установления налогов и сборов; принципы налогового обязательственного права; принципы налогового процедурного права; принципы налогового деликтного права[[32]](#footnote-32).

С.Г. Пепеляев, рассматривая в контексте налогового права и с позиции конституционных начал принципы налогообложения предлагает классификацию основных принципов налогообложения и сборов, основанную на традиционном для конституционного права выделении круга проблем, выделяя три группы принципов, в зависимости от направленности действия и смысла решаемых задач:

1. принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение основ конституционного строя;
2. принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение основных прав и свобод налогоплательщиков;
3. принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение начал федерализма[[33]](#footnote-33).

Бесспорно, что формирование принципов налогового права осуществляется на основе конституционных норм, сформированных в свою очередь в процессе исторического развития государства под влиянием социально-политических изменений.

Авторы учебника «Финансовое право» под редакцией С.В. Запольского определяют принципы налогового права исходя из положений статьи 3 НК РФ как основные начала законодательства о налогах и сборах. В связи с этим ими выделяются две группы принципов: в первую входят межотраслевые принципы, во вторую включаются отраслевые (специальные) принципы налогового права. К числу специальных принципов налогового права они относят следующие:

1. всеобщность налогообложения;
2. равенство плательщиков налогов и сборов;
3. равенство налогового бремени;
4. экономическая обоснованность установления налогов и сборов;
5. определенность налогов и сборов;
6. принцип презумпции добросовестности налогоплательщиков[[34]](#footnote-34).

По нашему мнению равенство плательщиков налогов и сборов должно включать равенство налогового бремени, поэтому выделение последнего в отдельный принцип представляется нами нецелесообразным.

Е.А. Лопатникова подразделяет принципы налогового права на три уровня, включающие:

1. межотраслевые принципы, имеющие конституционное значение – принцип федерализма, принцип единства финансовой и налоговой политики, принцип гласности, принцип плановости, принцип законности, принцип презумпции невиновности, принцип неотвратимости ответственности;
2. отраслевые принципы, имеющие конституционное значение – принцип законодательного установления налогов, принцип всеобщности налогообложения, принцип равенства налогообложения, принцип соразмерности налогообложения, принцип справедливости налогообложения, недопустимости придания закону обратной силы, принцип платежеспособности;
3. принципы институтов налогового права – принципы недопустимости двойного налогообложения, принцип фискальности налогообложения, принцип установления необлагаемого минимума, принцип ограничения по продолжительности применения мер налогового контроля и др.[[35]](#footnote-35)

В данной классификации не представляется возможным определить значение принципа справедливости налогообложения, поставленного в один ряд с составляющими его требованиями всеобщности, равенства и соразмерности налогообложения.

Поскольку налог представляет собой комплексное понятие, классификации принципов налогообложения рассматриваются также учеными-экономистами.

По утверждению Т.Ф. Юткиной современная налоговая наука и практика руководствуется двумя группами принципов налогообложения:

1. организационно-этические, определяемые в учебной литературе как классические принципы;
2. экономико-функциональные (правовые) принципы, в соответствии с которыми развивается налоговое производство в конкретном пространстве и времени.

При этом классические принципы налогообложения, во многом отражая этическую сторону налога, его философский смысл, используются для методологического обоснования рациональности той или иной налоговой концепции и проверки ее на соответствие реальной экономической практике (свойство адекватности). Для практики они являются своего рода маяком или методологическим ориентиром, к которому должна стремиться любая цивилизованная налоговая система[[36]](#footnote-36).

Следует не согласиться с автором, что классические принципы налогообложения являются «маяком» налоговой системы. Данные принципы являются основой современной системы российского налогового права, они нашли непосредственное закрепление в нормах НК РФ, к ним неоднократно обращался и Конституционный Суд РФ.

Александров И.М. принципы, лежащие в основе налогообложения, разделяет на две группы:

1. принципы, определяющие отношение субъекта налога к налогообложению вообще;
2. принципы, определяющие построение налоговой системы в частности.

Однако при более конкретном выделении принципов налогообложения, указанный автор, предлагает весьма большой список принципов, не обосновывая, к какому основанию принадлежит, тот или иной из них. Так в его перечне наряду с принципом справедливости находится принцип социальной справедливости, последовательно перечислены как принципы налогообложения методы масштаба распределения налога: пропорциональность, прогрессивность, регрессивность. В число принципов поставлено самообложение налогом[[37]](#footnote-37).

Пансков В.Г. предлагает систему принципов, объединенную в три направления налогообложения: экономические, организационные, юридические. В число экономических принципов налогообложения им отнесены принципы: равенства и справедливости (в вертикальном и горизонтальном аспектах), эффективности, соразмерности, множественности, всеобщности. Среди организационных принципов налогообложения автор выделяет: принцип универсализации налогообложения, удобства и времени взимания налогов, разделение налогов по уровням власти, единства налоговой системы, эффективности (в части налогового администрирования), гласности, определенности, одновременности налогообложения. Характерными юридическими принципами налогообложения названы принцип законодательной формы установления налога, принцип равенства и справедливости (в части отношений государства и налогоплательщика), принцип приоритетности налогового законодательства[[38]](#footnote-38).

Представляется, что в данной классификации одни и те же принципы рассмотрены в разных направлениях. Так принцип равенства и справедливости отнесен как к экономическим, так и к юридическим принципам. С точки зрения экономического содержания этот принцип обнимает собой распределение налогового бремени (всеобщность и равенство налогообложения). Суть данного принципа как юридического принципа налогообложения состоит в обеспечении справедливого администрирования налогов, равенства государства и налогоплательщиков.

По нашему мнению, справедливость в налогообложении включает, в том числе и равенство, поэтому термин «принцип справедливости и равенства» представляется не совсем удачным. Также невозможно отождествление разных по содержанию понятий «администрирование налогов» и «справедливое налогообложение» в принципе справедливости налогообложения.

Совокупность принципов налогового права в их системной связи, обусловленной спецификой правового регулирования отношений в сфере налогов и сборов, образует единую систему. Необходимо сказать, что на сегодняшний день отсутствует единообразная классификация принципов налогового права. Предлагаемые учеными классификации имеют как общие черты, так и существенные отличия. Впрочем, целью настоящей работы не является теоретический анализ сформированных точек зрения по данному вопросу. Задача, которая стоит перед автором настоящей работы, более конкретна: рассмотреть главнейший принцип налогового права с учетом исторического развития взглядов на данный предмет и правоприменительной практики.

Проблема определения принципов налогового права переносится из теории в практическую деятельность. Множественность взглядов в отношении принципов налогового права не позволяет сформировать единую систему этих принципов, «деформирует теорию налогового права»[[39]](#footnote-39), затрудняет преодоление пробелов в налоговом праве, что в свою очередь не способствует совершенствованию законодательства о налогах и сборах и разрешению многочисленных налоговых споров.

Вполне возможно, что данная проблема является следствием отсутствия единого подхода к вопросу о степени самостоятельности налогового права. Авторы учебника «Основы налогообложения» обобщив все высказанные точки зрения по этому вопросу, свели их в три группы:

1. налоговое право является частью финансового права;
2. налоговое право является комплексным (межотраслевым) правовым институтом, состоящим из норм конституционного, административного и финансового права;
3. налоговое право, наряду с финансовым, является самостоятельной отраслью права.

Наиболее распространенной является все же первая точка зрения. Выделение налогового права в самостоятельную отрасль права не имеет необходимых теоретических оснований, поскольку налоговые правоотношения, выступающие предметом налогового права, не имеют существенных признаков, отличающих их от финансовых правоотношений.

На этом основании следует согласиться с Н.И. Химичевой, в том, что достижение единства в подходе к определению принципов налогового права и их классификации возможно лишь при изучении финансово-правовых принципов, поскольку первые представляют собой часть последних. Они лишь имеют свое специфическое преломление в нормах налогового права, соответствующее задачам налогообложения[[40]](#footnote-40).

А.А. Ялбулганов в системе принципов финансового права выделяет принципы, присущие финансовому праву в целом, и принципы, характеризующие отдельные его подотрасли и институты, такие, как бюджетное право, налоговое право, право денежного обращения, валютное право и др.[[41]](#footnote-41)

Разделяя две указанные точки зрения, добавим, что специфичность принципов налогового права основана на дуалистическом характере налога, что находит отражение при формировании системы принципов налогового права.

# 1.3. Принципы налогообложения: историко-теоретический аспект

Изучение принципов налогового права требует обращения к истории налогообложения и теории финансово-правовой науки.

В древности налоги были весьма неразвиты, предпочтение правителей государств отдавалось другим источникам доходов. Профессор И.И. Янжул (1846-1914) выделял две основные причины этого: слабость правительственной власти и неразвитость денежного хозяйства. Налоги собирались обыкновенно с рабов и неполноправных жителей государства, в отношении полноправных жителей налог рассматривался, как чрезвычайная мера, а несение налога считалось, чуть ли не позором[[42]](#footnote-42). Налогообложение в Древнем мире не основывалось на определенных правовых принципах. Налоги носили произвольный и случайный характер.

По замечанию профессора И.И. Тарасова (1849-1929) «античное государство могло брать, что хотело, где хотело и сколько хотело, а где фактически оно держалось меры, это происходило единственно ради целесообразности или потому, что потерпели бы сами налагающие подати»[[43]](#footnote-43).

В государственных доходах античных государств преобладали частноправовые источники.

В средние века налоги получили малое развитие. Случайность и неопределенность налогов не позволяла им достигать в доходах бюджетов достаточной высоты по сравнению с доменами и государственными промыслами. Неравномерность в распределении податного бремени, разделение населения на податные и неподатные сословия характерны для средневековых партимониальных государств[[44]](#footnote-44).

Воззрения на налоги, основанные на социально- или общественно-правовых началах, начинают развиваться только в конце средневековья: налоги стали приобретать определенное назначение, сохраняя временный характер (случайности).

В новое время налоги начинают приобретать все более и более постоянный характер. Усилившийся рост государственных потребностей сопровождался истощением частноправовых источников государственных доходов. Итогом хозяйственной жизни Запада сделалось исключительно широкое развитие систем общественно-правовых или принудительных источников дохода: налогов и пошлин[[45]](#footnote-45).

История возникновения налогов на Руси повествует о сложной системе податных обязанностей с отсутствием обоснованных критериев налогообложения. Налогообложение устанавливалось в отношении податных классов «как свидетельствует летописец «бояре творяху бо себе легко, а меньшим зло»[[46]](#footnote-46). Взимание налогов осуществлялось из практической нужды государства в материальных средствах, не пренебрегая правилом «брать все что возможно»: в натуральной форме, деньгами, а также в форме лично-предметных натуральных повинностей. Налоги не были развиты, а главный источник государственных доходов составляли домены. Среди налогов первое место отводилось даням, взимаемым первоначально с покоренных племен. Князю, принимающему власть, подносились «дары» и «поклоны».

Как указывает В.И. Сергеевич (1832-1911) в своем курсе лекций по древней истории русского права, всякий налог первоначально возникает в форме окупа, платы за мир и спокойствие сильным соседям с тем, чтобы они не воевали, не нападали.

Постепенно добровольные приношения становятся обязательными. Дань и дар близко подошли друг к другу, слившись в подать[[47]](#footnote-47). Представление об обязательности постоянных взносов в казну князя у народа вырабатывается, когда ордынский выход начинают собирать московские князья[[48]](#footnote-48). С 1504 г. дань переходит в доход московского князя, превратившись в целевой налог по сношениям с ордой[[49]](#footnote-49).

До образования Московского государства налоги были только средством обогащения князя, заботившегося только о временных выгодах.

Понятно, что до тех пор, пока общественно-государственный строй формировался по сословному принципу с установлением прав, привилегий и изъятий для каждого сословия нельзя говорить о принципах налогообложения как принципов налогового права. Лишь в эпоху абсолютизма произвольные поборы превращаются в постоянные подати, устанавливаемые по праву одной лишь волей абсолютного монарха[[50]](#footnote-50). В это время и начинается исследование принципиальных вопросов налогообложения, как точно подмечает К.С. Бельский, в лоне экономических сочинений.

В это время в петровской России крестьянин И.Т. Посошков (1652-1726) в своем сочинении «О скудости и богатстве» одной из причин «скудости» государства считал неупорядоченное и не продуманное податное обложение. Он предлагал взимать налоги со всех, кроме духовенства, с учетом имущественного положения налогоплательщиков. Худой тот сбор, говорит Посошков, который казну царю собирает и людей разоряет[[51]](#footnote-51). Существовавшая податная система была крайне разорительна для крестьян. При Петре I введение подушной подати окончательно установило различие податных и неподатных классов населения, исключение составляли чрезвычайные налоги, которые должны были уплачиваться всеми классами. Критика Посошкова не обходит стороной и соляную монополию.

Посошков рекомендует один главный и общий налог в форме десятины в пользу церкви и в пользу царской казны. Десятина в пользу церкви должна отделяться от всех предметов, потребляемых плательщиками, десятина же в пользу царской казны должна быть отделяема от всех предметов, идущих на продажу; на землю и на двор этот налог должен падать так, чтобы «никто лище даром на земле царской не жил»[[52]](#footnote-52).

Профессор И.Т. Тарасов в «Очерке науки финансового права» писал, что взимание и доставление податей не были сначала определены общими правилами. Со времен окончательного закрепощения крестьян высшими мерами взыскания и принуждения установлены продажа имущества и военная экзекуция, главным же обеспечением уплаты податей при общинном землевладении является круговая порука[[53]](#footnote-53).

Во время господства абсолютизма в России произошел ряд изменений в податной системе посредством отмены некоторых прежних налогов и установления новых, причем, как указано И.Т. Тарасовым, нередко называемых пошлинами, будучи налогами на потребление или акцизами (известны бородовая пошлина, пошлина за ношение русского платья, пошлина на гробы)[[54]](#footnote-54).

Вопрос о принципах налогообложения возник в XVIII веке в связи с тем, что ученые впервые взглянули на роль финансов в жизни государства, как с точки зрения интересов государства, так и с точки зрения интересов граждан. В это время появляется работа Адама Смита «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776) в пятой книге, которой Смитом сформулированы четыре правила взимания налогов, которые и определили основные принципы налогообложения. Во главу угла этих принципов были поставлены, прежде всего, интересы налогоплательщика.

Нужно сказать, что впервые вопрос о принципах налогообложения был поставлен еще физиократами. А. Смит не был первым ученым поднявшим вопросы равномерности в обложении, точного определения налога, удобства его взимания и возможно меньших расходов при взимании налогов. За несколько лет до него эти требования уже были высказаны многими учеными, предшествовавшими Смиту - Мирабо (1776), Юсти (1766), Вери (1771)[[55]](#footnote-55).

Одним из первых разработчиков вопроса о принципах налогообложения являлся Мирабо, который полагал, что всякое обложение должно отвечать трем требованиям: во-первых, налоги должны падать на источники дохода; во-вторых, они должны быть пропорциональны доходам; в-третьих, издержки по взиманию их должны быть минимальны[[56]](#footnote-56).

Тем не менее, принято считать, что именно Адамом Смитом впервые были четко и ясно сформулированы основные принципы налогообложения, которые впоследствии названы «великой хартией вольностей плательщика» и «декларацией прав плательщика»[[57]](#footnote-57).

Адам Смит сформулировал следующие основные четыре правила, давшие начало развитию новой политики налогов:

1. Подданные государства должны, по возможности, соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, то есть соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства;
2. Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа – все это должно быть ясно и определенно для плательщика и для всякого другого лица;
3. Каждый налог должен взиматься в то время или тем способом, когда их плательщику должно быть удобнее всего платить его;
4. Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит государственному казначейству[[58]](#footnote-58).

Первый принцип в системе Адама Смита представляет собой воплощение справедливости в политике налогов. Значение этого принципа трудно переоценить: он обнимает собой всю систему принципов налогообложения, оказывая непосредственное влияние на нее.

Долгое время данный принцип соотносился с равномерным налогообложением, являющимся наиболее справедливым с точки зрения естественного права, господствовавшего во время учения А. Смита.

Так, русский ученый Н.И. Тургенев (1789-1871), вдохновленный идеями А. Смита, заключал, что «налоги должны быть распределяемы между всеми гражданами в одинаковой соразмерности; пожертвования каждого на пользу общую должны соответствовать силам его, т.е. его доходу. Все граждане пользуются выгодами общества, следственно, все должны споспешествовать сохранению оного»[[59]](#footnote-59).

Но уже в 1887 году А.А. Исаев (1851-1924), профессор Демидовского юридического лицея в Ярославле, отстаивая идею прогрессивного налогообложения, отмечает, что «беглые замечания о полезности прогрессивно большего обложения богатых мы встречаем еще у Адама Смита»[[60]](#footnote-60).

Действительно пропорциональность налогообложения соответствовала существовавшим во времена Адама Смита социально-экономическим условиям, вместе с тем с практической точки зрения Смитом допускались некоторые отступления от пропорционального налогообложения. На это обращал внимание и С.И. Иловайский[[61]](#footnote-61).

Второе положение Адама Смита получило название принципа определенности налогообложения. По заключению Н.И. Тургенева «неопределенность в платеже налогов доходила до высочайшей степени в средних веках, была всегда неразлучна с существованием рабства и исчезала по большей части вместе с оным»[[62]](#footnote-62). Анализируя данный принцип А.А. Исаев приходил к выводу, что «податная система должна отличаться возможно большей простотой». Он также указывал на то, что язык правовых актов, устанавливающих подати и разъясняющих их применение «должен быть точен, удобопонятен, дабы не вызывать недоразумений»[[63]](#footnote-63).

По мнению С.Г. Пепеляева Адам Смит оценивал принцип определенности не с точки зрения гарантии бюджетных поступлений, а с позиции обеспечения независимости, самостоятельности плательщика. Действительно, в отношении определенности налога Смитом отмечено следующее: «Там, где этого нет, каждое лицо, облагаемое данным налогом, отдается в большей или меньшей степени во власть сборщика налогов, который может отягощать налог для всякого неугодного ему плательщика или вымогать для себя угрозой такого отягощения подарок или взятку»[[64]](#footnote-64).

Третье правило касается техники налогообложения и именуется принципом удобства налогообложения. В отношении собирания налогов в удобнейшее время Н.И. Тургенев отмечал: «Пренебрежение сего правила не принесет никакой пользы правительству, для народа же может быть весьма пагубно»[[65]](#footnote-65). Этот принцип одинаково значим как для государства, так и для налогоплательщика. Говоря об удобстве взимания налогов, А.А. Исаев заключал, что «контроль над плательщиками не должен содержать мероприятия, полезность которых сомнительна и которые служат только к обременению граждан». Также из данного принципа он выводил необходимость рассрочки уплаты налога для малоимущих налогоплательщиков[[66]](#footnote-66).

На наш взгляд точка зрения, высказанная А.А. Исаевым в отношении удобства собирания налогов, сохраняет актуальность и в настоящее время.

Четвертый принцип – принцип экономии (эффективности) касается издержек взимания налогов и призывает к достижению наибольшего результата с наименьшими усилиями. Значение данного принципа трудно переоценить. История налогообложения нам показывает, что порой издержки от взимания налогов не только могли быть равны собираемому доходу, но даже превышать его[[67]](#footnote-67).

А.А. Исаев видел достижение экономии при возможном упрощении системы (имеется в виду система налоговых органов), а также в устранении излишних формальностей в системе актов финансового управления[[68]](#footnote-68).

В своем учебнике финансового права С.И. Иловайский (1861-1912) приводил систему принципов Вильгельма Рошера, упростившего податные принципы Адама Смита, соединив третий и четвертый принципы в один. В результате преобразований Рошера все принципы налогообложения оказались сведены в три группы: 1) чтобы налоги были справедливы, 2) чтобы при их организации был соблюден порядок, 3) чтобы податная политика была хозяйственна[[69]](#footnote-69).

Правила Адама Смита получили дополнения благодаря немецкому ученому Адольфу Вагнеру. Вагнер предложил 9 принципов налоговой политики, разделив их на 4 группы.

Вот эти принципы в изложении А.А. Никитского[[70]](#footnote-70):

Первая группа – «финансовые начала»: достаточность обложения и его подвижность;

Вторая группа – «народно-хозяйственные начала»: выбор источника обложения, т.е. решение вопроса должен ли быть источником обложения только доход отдельного лица или и капитал его, народный доход или народное имущество, наконец следует ли и как различать здесь точку зрения народного и частного хозяйства;

Третья группа – «начала справедливости»: общность и равномерность;

Четвертая группа – «начала налогового управления»: определенность обложения, удобство для плательщика при уплате налога, вопрос о возможно меньших издержках по взиманию налогов.

В отличие от А. Смита в системе А. Вагнера первое место принадлежит принципам достаточности и подвижности (эластичности) налогообложения, т.е. в первую очередь должны учитываться интересы государства. Под достаточностью налогов понимается доставление с помощью них средств для покрытия расходов государства. Подвижность (эластичность) налогов означает их свойство, приводящее к увеличению налогов по мере увеличения расходов государства, т.е. «система налогов должна включать в себя и такие подвижные налоги, которые легко было бы увеличивать в случае нужды». По словам А. Вагнера, если обложению не хватает требуемой подвижности, то финансовые потребности государства могут быть покрыты только заключением займа, так как остро растущие хронические дефициты неизбежное следствие в этом случае[[71]](#footnote-71).

По мнению В.Г. Яроцкого первому требованию более удовлетворяют прямые налоги, второму – косвенные. Прямые налоги более определенны, но менее подвижны. Косвенные налоги возрастают с расширением потребления, т.е. с увеличением народного благосостояния. Требованию подвижности удовлетворяют также пошлины, поступление которых увеличивается по мере увеличения гражданского оборота[[72]](#footnote-72).

А. Вагнер ввел в систему принципов налогообложения, так называемые «народно-хозяйственные» - экономические принципы.

Впервые разработкой вопроса экономической природы налога занялась классическая школа в лице А. Смита и Д. Рикардо. Отталкиваясь от теории непроизводительности государственных услуг, А. Смит устанавливал связь налогов с каждой отдельной категорией дохода: на ренту, доход и труд. Представители классической школы выступали за отклонение налогов от капитала, считая, что налогообложение капитала приведет к сокращению доходов.

А. Вагнер выдвинул три основных вида источников налогов: а) доход, разделив его на доход в объективном смысле и доход в субъективном смысле; б) капитал и в) потребление.

Таким образом, А. Вагнер, как и другие представители социально-политической школы, допускали налогообложение капитала с целью более равномерного распределения имущества в государстве. По мнению С.И. Иловайского, такое требование не должно входить в податную политику, главным назначением которой должно быть доставление казне нужных ей средств при наименьшем обременении народа[[73]](#footnote-73).

В отношении принципа справедливости А. Вагнер считал основными требования общности и равномерности налогов. Данные требования были высказаны и А. Смитом, с обязательным учетом фактической способности к уплате налога «соответственно своей способности и силам».

В отношении принципов управления налогами у А. Вагнера, как и у А. Смита они сводятся к трем требованиям – определенности, удобства и дешевизны взимания налогов.

По мнению И.Х. Озерова (1869-1942) Вагнер выдвинул четыре фактора, влияющие на развитие налоговых систем: 1) организацию народного хозяйства и промышленности; 2) политический строй; 3) хозяйственные группы; 4) социальные группы, особенно отношения между владеющими и не владеющими, а также организацию военной защиты. Являясь сторонником социально-политического воззрения в финансовой науке он видит в налоге орудие социальных реформ[[74]](#footnote-74).

Как уже отмечено, в системе А. Смита во главу угла поставлены интересы налогоплательщика, в системе А. Вагнера – интересы государства. А. Смит выступал за минимизацию государственного вмешательства в экономику, в основе его системы лежат либеральные идеи свободы личности и неприкосновенности собственности. Система А. Вагнера уже следствие исторического перехода к идее повышения роли государства в экономике, поэтому в основе его системы лежит так называемая «теория коллективной потребности». Принципы налогообложения стали представлять собой систему, которая учитывала интересы и налогоплательщиков, и государства с приоритетом последнего[[75]](#footnote-75).

Обозначенные принципы налогообложения для своего времени носили чисто теоретический характер. Директор Демидовского юридического лицея в Ярославле М.Н. Капустин (1828-1899) в связи с этим отмечал: «Только в XIX веке окончательно утвердилось начало равенства налогов, всеобщая обязанность уплаты их; различие между податными и неподатными классами исчезло совершенно. Налоги признаны необходимым условием для каждого, пользующегося выгодами государственной жизни, без различия иностранцев от подданных; они выделились из личной службы государству, представляющей собою политическое право»[[76]](#footnote-76).

Как указывает В.М. Пушкарева, внедрение принципов налогообложения в финансовую практику произошло более чем через сто лет, после окончательного формирования финансовой науки как самостоятельной науки[[77]](#footnote-77).

Разработанные в экономической и финансовой теории принципы выдвинули требования справедливости налогообложения, эффективности налоговой системы и простоты системы налогов.

Распространившиеся в России в первых десятилетиях XIX века идеи Адама Смита оказали значительное влияние на развитие ее финансовой мысли. Представители финансовой науки имперского периода развивали положения основных принципов налогообложения в своих трудах. В 1818 г. впервые выходит работа под названием «Опыт теории налогов» Н.И. Тургенева и с восторгом воспринимается в научном сообществе.

Во второй главе своей работы Н.И. Тургенев раскрывает положения основных принципов налогообложения Адама Смита и формулирует новый принцип, называя его общим правилом при взимании налогов: «Налог должен всегда быть взимаем с дохода, и притом с чистого дохода, а не с самого капитала, дабы источники доходов государственных не истощались»[[78]](#footnote-78).

После отмены крепостного права постепенно в Московском, Казанском, Петербургском, Новороссийском университетах образуются кафедры финансового права. Эти события не могли не оказать влияния на развитие отечественной науки финансового права. Ученые российских императорских университетов в своих работах не обходили стороной и принципиальные вопросы налогообложения.

В последней трети XIX века издаются сочинения по финансовому праву: И.Е. Горлова «Теория финансов» (1841), М.Н. Капустина «Чтения о политической экономии и финансах» (1879), В.А. Лебедева «Финансовое право» (1882-1886), И.Т. Тарасова «Очерк науки финансового права» (1883), А.А. Исаева «Очерк теории и политики налогов» (1887), В.Г. Яроцкого «Финансовое право» (1888), Д.М. Львова «Курс финансового права» (1888), И.И. Янжула «Основные начала финансовой науки» (1890), Л.В. Ходского «Основы государственного хозяйства. Пособие по финансовой науке» (1894), С.И. Иловайского «Определение, содержание и значение науки финансового права» (1887).

Авторы указанных работ дают собственную оценку зарубежному опыту, критически подходя к теоретическим вопросам налогообложения, делая собственные выводы и предложения. Так, например, обобщая выводы Смита, Вагнера и Рошера профессор С.И. Иловайский заключал, что при установлении налогов всегда следует руководствоваться главным образом правовыми началами. При установлении налогов всегда руководствоваться началами справедливости, порядка и хозяйственности[[79]](#footnote-79).

В советский период принципы налогового права отдельно не исследовались, поскольку для советской власти налоги являлись инструментом буржуазной экономики (особенно в начале ее существования). Коммунистическая партия ставила целью построение первого в мире государства без налогов, хотя все попытки полностью ликвидировать их, оказались безуспешными. Реальная система налогов существовала только в отношении налогов с населения и сельскохозяйственных организаций, предприятия социалистического хозяйства не облагались налогами в их юридико-экономическом смысле, а лишь перечисляли определенные средства из прибыли и оборота собственнику – государству.

Специалисты в области финансового права отмечают, что вплоть до 90-х годов прошлого века вопрос о принципах финансового права либо не ставился вовсе, либо имел исключительно идеологический характер[[80]](#footnote-80). Учеными советского периода исследовались принципы финансовой деятельности государства (Е.А. Ровинский), принципы построения системы советского финансового права (Р.О. Халфина). Рассматривая отраслевые принципы финансового права, ученые конкретизировали общеправовые принципы в соответствии с предметом правового регулирования финансового права.

Российскими учеными была проделана значительная работа, чтобы выработать теоретические основы, положенные в основу современной налоговой системы. В современной юридической науке проблеме принципов налогового права посвящены докторские и кандидатские диссертации, а также ряд монографий[[81]](#footnote-81).

# *Глава 2. Принцип справедливости в российском налоговом праве*

# 2.1. Справедливость как принцип права

Во все времена мыслители обращались к понятию «справедливость». Издревле справедливость считалась неотъемлемым качеством права. Все ученые отмечают, что содержание понятия «справедливость» на протяжении всей истории развития человечества менялось.

Исторически категория справедливости исследуется в двух основных направлениях: морально-нравственном и политико-правовом. Данное обстоятельство далеко не случайно: почти все великие мыслители, положившие начало исследованию справедливости, являлись крупными представителями политико-правовой мысли своего времени.

Исследование справедливости положено еще мыслителями Древней Греции, а ранее мыслителями Древнего Востока. В законах Ману и законах Хаммурапи встречается термин «справедливость».

У древних греков справедливость считалась одной из основных четырех добродетелей наряду с мудростью, мужеством и умеренностью. Размышления о справедливости содержаться в трудах таких представителей античности, как Пифагор, Гераклит, Демокрит, Сократ, Платон, Аристотель, Эпикур.

В гомеровской Греции справедливость это основа сложившегося обычая, в свою очередь обычное право конкретизирует вечную справедливость. Гераклит рассматривал справедливость как идеальный мировой порядок. Софисты настойчиво проводили мысль, что различие между справедливым и несправедливым существует не «от природы», а покоится исключительно на «человеческом установлении». Главное в учении софистов заключается в релятивистской интерпретации справедливости[[82]](#footnote-82). Справедливость, - утверждал Демокрит, - есть исполнение долга, несправедливость – неделание того, что должно, уклонение[[83]](#footnote-83).

Впервые справедливость с законностью связал Сократ. Развивая учение о справедливости и законности, Платон указывал, что законы устанавливаются сильнейшими и эти законы справедливы. Здесь уместно привести замечание Г.Л.А. Харта о том, что тесная связь между справедливостью при исполнении закона и самим понятием правила подтолкнула некоторых знаменитых мыслителей отождествлять справедливость с соответствием закону[[84]](#footnote-84).

Наиболее полное учение о справедливости создано Аристотелем. Согласно концепции Аристотеля в положительных законах выражается частная справедливость, естественному праву свойственна общая справедливость. Проводя структурный анализ частной справедливости, он выделял уравнительную и распределительную справедливость. Позднее Эпикур разделял справедливость на естественную и искусственную.

Справедливость в теории права всегда играла центральную роль. Самые влиятельные римские юристы II-III вв. рассматривали справедливость как основной принцип права. «Ius est ars boni et aequi», - гласит известное определение права, данное Цельсом Младшим. Римские судебные прецеденты нередко исходили из принципа справедливости (aequitas). «Justitia», - отмечал Ульпиан, - есть постоянная и непрерывная воля воздавать каждому свое право», а «предписания права»: «жить честно, не чинить вреда другому, каждому предоставлять то, что ему принадлежит»[[85]](#footnote-85).

Идея справедливости в праве (equity) была выдвинута и при формировании общего права (common law) в Англии.

Учения средневековья исходили главным образом из того, что единственным источником справедливости на земле является божественная справедливость, а ее проводником в свою очередь является церковь. В средневековой политико-правовой мысли вопросы справедливости исследовались в частности Фомой Аквинским. В его авторитетных для католического богословия трудах прослеживается последовательность идей Аристотеля в отношении справедливости.

Новое время подарило человечеству таких выдающихся мыслителей как Г. Гроций, Ф. Бэкон, Т. Гоббс, Дж. Локк, Ш. Монтескье, Ж.-Ж. Руссо, И. Кант, Г.В.Ф. Гегель и др. Переход от средневековья к новой эпохе требовал от политико-правовой мысли либеральных концепций. Теории передовых мыслителей стали важным этапом в развитии учения о справедливости и праве. Точкой преткновения стал спор о том, выводится ли право из справедливости или справедливость из права.

Учение о естественном праве исходит из того, что право не противоречит справедливости. Г. Гроций считал справедливость высшим принципом права.

Новый толчок в учении о соотношении справедливости и права произошел благодаря Т. Гоббсу и его утверждению о том, что «до установления власти нет справедливого и несправедливого, так как природа того и другого зависит от приказания, а всякое действие по природе своей нейтрально, то есть ни справедливо, ни несправедливо»[[86]](#footnote-86). Справедливость по Т. Гоббсу есть соблюдение соглашений, правило разума, естественный закон.

Монтескье, Вольтер, Дидро и др. мыслители в вопросе о соотношении права и справедливости склонялись к тому, что правом можно считать только разумное и справедливое, при этом отношение справедливости всегда предшествует закону, закон же может быть как справедливым, так и несправедливым, поскольку он выражает только волю отдельных лиц. В учениях просветителей справедливость должна восторжествовать только тогда, когда сам народ станет законодателем, а закон будет выражать общую волю.

Отрицание «юридического» понимания справедливости появляется в немецкой классической философии. Так, И. Кант относил справедливость к области этики[[87]](#footnote-87). Тем не менее, философы классической школы отмечали тесную связь права и справедливости.

Представление о справедливости как об исключительно моральной категории возникает под влиянием позитивизма и главным образом исторической школы права. По Г. Кельзену справедливость предстает как присущая людям добродетель, как и всякая добродетель, она есть моральное качество; поэтому справедливость находится в сфере морали[[88]](#footnote-88). Как морально-нравственная категория рассматривалась справедливость и Гегелем.

Впоследствии, позитивистами выдвинуто собственное представление о соотношении справедливости и права, которое как отмечает А.И. Экимов, не содержало принципиальных положений. «Прежде всего, как это уже неоднократно бывало в истории политико-правовой мысли, существование справедливости ставится в прямую связь с наличием права. Утверждается, что там, где нет права, не может быть и речи о справедливости. Но поскольку системы законодательства в различных странах неодинаковы, то из этого делается вывод, будто справедливость является субъективной нормой. И конечно, такая справедливость, как говорится далее, не может быть ни источником права, ни его целью»[[89]](#footnote-89).

В идеях социалистов-утопистов справедливость в обществе можно установить только с уничтожением частной собственности.

От юридической трактовки справедливости отказалось и социологическое направление в юриспруденции. Социологические концепции справедливости заключаются в содействии социальному благу, по мнению А.И. Экимова, интерпретация справедливости в рамках социологического направления в юриспруденции, хотя и включает ряд внешне приемлемых положений, все же далека от истины.

Влияние эволюционной теории на политико-правовую мысль во второй половине XIX в. коснулось и вопроса о справедливости. В своей работе «Справедливость» Г. Спенсер перенес положения теории эволюции на общественные отношения. В его понимании справедливость формируется из природы человека и соотносится со свободой, так чтобы свобода каждого индивида соотносилась со свободой других индивидов.

Марксизм рассматривал справедливость на основе материалистического понимания жизнедеятельности общества. Идеологи марксизма-ленинизма видели решение проблемы достижения справедливости в устранении противоборства интересов личности, классов и общества, отсюда нередко употребление в работах классиков марксистко-ленинского движения понятий «справедливость» и «равенство» как равнозначных. «От каждого - по способностям, каждому – по его труду», «кто не работает, тот не ест», - провозглашалось в основных социалистических постулатах.

В русской политико-правовой мысли XIX-XX вв. исследование проблем справедливости связано с такими именами как Б.Н. Чичерин, П.И. Новгородцев, Г.Ф. Шершеневич, В.Д. Катков, Б.А. Кистяковский, В.С. Соловьев, Н.А. Бердяев, И.А. Ильин, Л.И. Петражицкий, М.Н. Коркунов, М.М. Ковалевский, С.А. Муромцев и др.

Как указывает Г.Ю. Семигин, нравственные основы права признавались большинством русских мыслителей второй половины XIX – начала XX вв., отечественные ученые считали право и нравственность не просто взаимосвязанными понятиями, но в сущности права видели прежде всего духовно-нравственную основу справедливости[[90]](#footnote-90).

В советский период исследованию категории справедливости в праве посвящены работы М.А. Аржанова, Е.М. Орача, Г.В. Мальцева, В.Д. Попкова, Л.Г. Гринберга, Л.С. Явича, С.С. Алексеева, Д.А. Керимова, Е.Н. Лукашева, Н.И. Матузова, В.Н. Кудрявцева, П.М. Рабиновича, И.С. Самощенко, А.И. Экимова, А.Т. Боннера и др.

Учеными-правоведами советского периода справедливость рассматривалась в узком понимании, ей придавался исключительно нормативный характер. Все законное представлялось справедливым.

Алексеев С.С. выделял принцип справедливости как общеправовой принцип. «Справедливость, представляя по своей основе социально-нравственное явление в нашем обществе – в ее специфически-классовом, социалистическом выражении, приобретает значение правового принципа в той мере, в какой она воплощается в нормативно-правовом способе регулирования, в тех началах «соразмерности», «равного масштаба» и т.д., которые присущи самому построению правовых институтов (например, при определении размера санкций, порядка виндикации и т.д.). Справедливость имеет в юридической практике и самостоятельное значение: она является одним из ведущих начал при решении юридических дел, когда суду или иным компетентным органам предоставлена «свобода усмотрения», т.е. когда они осуществляют функцию по индивидуальному регулированию (например, при установлении размера алиментов, выплачиваемых на содержание родителей; при установлении точной меры наказания и т.д.)»[[91]](#footnote-91).

Будучи сторонником концепции справедливости как принципа права, А.И. Экимов отмечает, что понятие справедливости обладает рядом особенностей. Во-первых, справедливость имеет оценочный характер; во-вторых понятие справедливости носит нормативный характер[[92]](#footnote-92).

По А.И. Экимову справедливость, как социальное явление имеет ту же социальную основу, что и нравственность, по его оценке справедливость не вытекает из права, но между ними существует тесная связь, которая обусловлена их особой ролью в регулировании поведения людей[[93]](#footnote-93).

По мнению А.Т. Боннера понятие «справедливость» включает в себя нравственные, социальные и правовые аспекты[[94]](#footnote-94). «Правовое» в своей основе всегда стремится быть справедливым, а термины «право» и «справедливость» и, напротив, «бесправие» и «несправедливость» близки по смыслу. В то же время отождествлять эти понятия нельзя, так как правовое не всегда является справедливым, а справедливое не ограничивается правовой сферой. Справедливость в значительной мере остается явлением морали, социальным и этическим критерием права[[95]](#footnote-95).

Каждый из обозначенных этапов развития политико-правовой мысли достаточно полно исследован в историко-правовой литературе. В настоящей работе мы лишь обозначили отдельные аспекты в понимании принципа справедливости, не умаляя безграничности этой проблематики.

Наиболее известной современной концепцией справедливости является работа «Теория справедливости» американского ученого Дж. Ролза. Концепция справедливости Дж. Ролза рассматривалась также американским и британским теоретиком права Р. Дворкиным.

Дж. Ролз рассматривает справедливость, прежде всего в социальном аспекте. «Существует идентичность интересов (членов общества), т.к. социальное взаимодействие дает возможность лучшей жизни для всех, чем та, которую каждый имел бы, живи он вне общества. Существует (также) конфликт интересов, поскольку люди небезразличны к тому, как распределяются блага, полученные в результате совместного труда… Требуется набор принципов…, которые определяют распределение… Эти принципы есть принципы социальной справедливости…»[[96]](#footnote-96).

Ролз предложил два принципа справедливости, которые сводятся к следующим положениям: «каждое лицо (person), принимающее участие в какой-либо практике, или находящееся в сфере ее воздействия, имеет равное право на наиболее обширную свободу совместимую с такой же свободой для всех остальных; неравенство допустимо только в том случае, если разумно ожидать, что оно будет выгодно для всех и при условии, что то общественное положение и те должности, с которыми оно связано, или из которых оно вытекает, являются доступными для всех»[[97]](#footnote-97).

Р. Дворкин считает теорию Ролза убедительной и влиятельной. В работе «О правах всерьез» им проводится мысль, что интуиции людей относительно справедливости свидетельствуют о праве на равенство, которое Дворкин называет «правом на равную заботу и уважение». По его мнению, это право является главенствующим.

Харт, указывая на тесную связь идеи справедливости с законом, отметил, что справедливость традиционно понимают как нечто поддерживающее или восстанавливающее баланс или соотношение и ее главное правило формулируют так: «Трактуй одинаковые случаи одинаково» и добавляет от себя: «… а разные – по-разному»[[98]](#footnote-98).

В современной науке выделяют четыре основные модели справедливости[[99]](#footnote-99):

* силовая модель, характерна для догосударственного общественного строя, справедливость устанавливается посредством силы и в интересах сильнейшего;
* договорная модель, возникает одновременно с государством, справедливость устанавливается посредством договора между людьми;
* интуитивистская модель, устанавливается посредством интуитивного соглашения между всеми субъектами общества;
* утилитаристская модель, ее основатель Иеремия Бентам, считавший смысл справедливости в содействии «наибольшему счастью для наибольшего числа людей».

Эти модели соответствуют пониманию справедливости в историческом развитии общества и обобщают взгляды мыслителей на это понятие.

В отношении справедливости и права на сегодняшний день существует две основные точки зрения. Согласно первой из них справедливость есть принцип права. Вторая точка зрения обосновывает, что справедливость есть качество (свойство) права.

В современной России обоснование справедливости как правовой категории предлагает либертарно-юридическая теория. С точки зрения представителей либертарианства принцип права нужно рассматривать как формальное равенство, оно же равенство в свободе, оно же справедливость. В.С. Нерсесянц заключал, что справедливость внутреннее свойство и качество права. По B.C. Нерсесянцу понимание права как равенства (как общего масштаба и равной меры свободы людей) включает в себя с необходимостью и справедливость[[100]](#footnote-100).

В.А. Четвернин утверждает, что справедливость (представления о справедливости) возникает независимо от государства, но правовой она становится лишь благодаря государству. Связанность государства, законодателя представлениями общества о справедливости — один из важных аспектов демократической правовой государственности, а именно это и есть условие легитимности политического господства, легитимности законодательства и, в частности, конкретных законов[[101]](#footnote-101).

Исследуя этические основы права и правоприменения Ю.В. Романец заключает, что понятие справедливости имеет триединую сущность: социальную, духовно-нравственную и юридическую. По его мнению, справедливость следует определить, прежде всего, как должное отношение к человеку, то есть такое отношение, которое соответствует его подлинной сущности. В то же время, автор отмечает, что само по себе понятие должного отношения еще не раскрывает смысла справедливости, поскольку «должное» может пониматься по-разному в зависимости от избранной шкалы ценностей[[102]](#footnote-102).

М.В. Пресняков полагает, что в правовой доктрине происходит смешение ценностных и регулятивных характеристик справедливости. Справедливость как качество или свойство права представляет собой его аксиологическую характеристику. Оценивая ту или иную норму права с позиции ее справедливости или несправедливости, обычно соотносят результат ее действия с системой интерсубъективных ценностей, принятой в данном обществе в данный исторический период. В качестве принципа права справедливость имеет более конкретное содержание. Ученым сделан вывод о сущностном отличии справедливости как ценности и справедливости в качестве регулятивного принципа, ибо М.В. Пресняков утверждает, что любое социальное явление получает морально-нравственную оценку как справедливого или несправедливого путем соотнесения его с системой ценностей[[103]](#footnote-103).

П.М. Морхат отмечает, что справедливость не только вечная, но и высшая ценность в праве. Все остальные соизмеряются с ней и действительны лишь при условии, что они не противоречат справедливости[[104]](#footnote-104).

Недостаточность исследования взаимозависимости права и справедливости объясняется, прежде всего, тем, что на протяжении всей истории между людьми отсутствует согласие относительно того, что считать справедливым. Не способствует уяснению содержания справедливости и многозначность этого понятия.

В словаре С.И. Ожегова слово «справедливый» разъясняется как действующий беспристрастно, в соответствии с истиной; осуществляемый на законных и честных основаниях; истинный, правильный. Слово «справедливый» используется также в значениях «обоснованный», «объективный» при оценке тех или иных теоретических положений…понятием справедливости пользуются также для обозначения «доброго» и «хорошего», а также в качестве синонима «должного»[[105]](#footnote-105).

Справедливость как правовая категория на протяжении всей истории связывается с установлением всеобщего равенства. Вместе с тем, справедливость состоит и в прогрессивном неравенстве. Размышляя о равенстве и справедливости, русский философ И.А. Ильин заключал, что люди от природы не одинаковы, «поэтому справедливость требует не уравнения и не равенства – а обратного»[[106]](#footnote-106).

Важнейшие общественные ценности всегда оберегались с помощью средств правовой защиты. Для российского права на протяжении всей истории всегда была характерна связь с морально-нравственными нормами. Большое значение имели нормы христианской морали. По замечанию Левакина И.В., Русь не восприняла четко разработанную систему римского права, православие не вмешивалось в правовые представления общества. Большое значение придавалось совести, христианской морали. Правовое сознание не выделялось из морального сознания[[107]](#footnote-107). Такая традиция российского права прерывается только после 1917 года. Советское право признавало только коммунистическую нравственность, в основе которой «лежит борьба за укрепление и завершение коммунизма».

Современное понимание справедливости сохраняет традиционный для России взгляд, основанный на моральных, правовых, социальных и политических нормах, в соответствии с которыми и определяется ее содержание.

### 2.2. Сущность принципа справедливости в налогообложении

Принципы налогообложения возникли в процессе развития налоговой практики. Как отмечено Т.Н. Затулиной, до XVIII в. научно сформулированных принципов не существовало. В результате налогообложение строилось на основе несправедливого, субъективного, научно необоснованного подхода властей к установлению налогов как основных источников государственных доходов[[108]](#footnote-108).

Как уже отмечено, основы современных принципов налогообложения заложены классиками экономической мысли. Возвращаясь к принципам А. Смита, необходимо сказать, что наиболее дискуссионным является первый принцип – принцип справедливости. Этот принцип непосредственно связан с обоснованием права государства взимать законно установленные налоги.

При исследовании справедливости в налогообложении всегда решались следующие вопросы: общность и равность налогообложения, масштаб распределения налогов (равномерное, пропорциональное, прогрессивное налогообложение), минимум свободный от обложения и источник налогов (доход и капитал).

В настоящее время всеобщность и равенство налогообложения выделяются учеными в отдельный принцип налогового права[[109]](#footnote-109). Данное положение можно объяснить тем, что принцип справедливости налогообложения с начала его исследования учеными соотносился с достижением всеобщности и равенства в налогообложении.

Вопрос о справедливости налогообложения затрагивался в теориях налогов. Одни теории являлись противниками прогрессивного налогообложения, другие наоборот, отстаивали именно этот способ распределения налогов. Главнейшими теориями налогообложения являлись: теория эквивалентности услуг, теория налогоспособности, социально-политическая теория, теория общего возмездия, теория специального возмездия и психологическая теория (австрийская школа).

Теория эквивалентности услуг выступала против прогрессивного налогообложения. С точки зрения представителей этой теории (Тьер, Сарган и др.) государство это страховая компания, оказывающая услуги (безопасность, правопорядок и др.), налоги являются платой за эти услуги. Но поскольку богатые люди меньше нуждаются в государственных услугах, чем бедные люди (здесь представители данной теории приводили следующие примеры: суды больше заняты делами бедных, крестьянские телеги больше портят мостовые, чем кареты придворных и т.д.), следовательно, не имеет смысла, чтобы богатые платили больше налогов.

Согласно теории налогоспособности масштабом распределения налогов должна служить платежная способность граждан. Обязанность уплачивать налог вытекает из нравственной обязанности или долга плательщика. Распределение налогового бремени удовлетворяет требованию справедливости только в случае прогрессивного обложения.

Яркий представитель социально-политической теории А. Вагнер рассматривал налоги, как принудительные платежи отдельных хозяйств, частью для покрытия государственных расходов, частью для изменений в распределении народного дохода. Таким образом, к фискальной цели налога присоединена цель социальная. Представители социально-политической теории считали справедливым с помощью налогов развивать экономические возможности несостоятельных классов путем ограничения возможностей состоятельных классов.

При этом воззрении предлагалось: прогрессивное налогообложение крупных доходов, более высокое налогообложение фундированных доходов (доходов от капитала), чем нефундированных (доходов от труда), освобождение от налогообложения минимальной части дохода малоимущих плательщиков, тем самым перелагая налоговое бремя с несостоятельных на более состоятельные классы.

Всеобщность налогообложения приобретает определенные ограничения и изъятия. «Каждый из этих методов обложения справедлив со своей точки зрения, говорит Вагнер». «Налоги надо распределять справедливо в массе лиц, обязанных платить. Но что такое «справедливо»? – спрашивает Вагнер – ведь это понятие относительное, а в применении к финансам оно стоит в зависимости от нашего отношения к существующей системе народного хозяйства, основанной на принципе конкуренции с вытекающими отсюда последствиями, как-то неравномерным распределением богатств и т.д.»[[110]](#footnote-110).

С социально-политической точки зрения налоги являются одним из средств к изменению системы, создавшей огромное имущественное неравенство, а, следовательно, не отвечающей требованиям справедливости.

Последователи теории специального возмездия считали наиболее справедливым пропорциональное налогообложение. Так как косвенные налоги имеют регрессивный характер, необходимо в налоговую систему ввести какой-нибудь прогрессивный налог, чтобы он парализовал регрессивное действие косвенных налогов, таким образом, восстановив пропорциональность налогообложения.

Теория общего возмездия исходит из того, что налогообложение должно быть прогрессивным как возмездие за государственную деятельность, послужившую к образованию имущественного неравенства.

Представителем теории общего возмездия являлся американский экономист Уокер. Обоснование Уокером справедливого налогообложения сводится к следующему: во-первых, различие в имущественном положении людей является следствием недостаточности выполнения государством обязанности защищать людей «против насилия и обмана»; во-вторых, государственные акты (договоры, тарифы, войны и т.д.) «до известной степени порождают тоже неравное распределение богатств»[[111]](#footnote-111).

Представители теории австрийской школы (Бем-Баверк, Визер) выводили справедливость прогрессивного налогообложения из теории ценностей. Согласно этой теории ценность предмета определяется не количеством затраченного на него труда, а его полезностью, «чем более насущную потребность удовлетворяет предмет, тем большую ценность имеет он»[[112]](#footnote-112).

На этом основании теория налогов австрийской школы обосновывает, что человек не может удовлетворить коллективные потребности без государства, государство удовлетворяет эти потребности за плату, которой являются налоги. Поскольку налоги являются платой за услуги государства, то они подчинены обычным законам ценностей, т.е. зависят от степени важности коллективной потребности и от предельной полезности денег лица, удовлетворяющего потребность. Для богатых людей деньги имеют меньшую ценность, поэтому они должны платить больше налогов, чем бедные люди, так как плата за одинаковые услуги должна быть равномерной.

Отдельные вопросы, связанные с идеями справедливости в налогообложении, стали предметом рассмотрения в работах российских ученых имперского периода: Н.И. Тургенева, И.Я. Горлова, Д.М. Львова, А.А. Исаева, В.А. Лебедева, И.И. Янжула, С.И. Иловайского и др.

Профессор Казанского университета И.Я. Горлов в своих рассуждениях о всеобщности налогообложения исходил из того, что все имеют «равное право на покровительство государства» и все пользуются «многими государственными учреждениями». Справедливость требует, заключает И.Я. Горлов, чтобы через разделение общественных расходов на всех членов государства и на все роды доходов, величина налога не в самой себе, а для каждого в отдельности, уменьшилась[[113]](#footnote-113).

Другой известный профессор Казанского университета Д.М. Львов объяснял всеобщность налогообложения тем, что государство существует для всех и всем оказывает покровительство своими учреждениями, значит платить налоги обязаны все без исключения. «Когда требуют освобождения от налога, этим самым выражают, что они желали бы пользоваться благодеяниями государства, так сказать, на счет других плательщиков. Все граждане равны перед законом, и потому ни для кого не существует исключений и податных привилегий. Очевидно, что те государства, где не исполняется закон всеобщности податей, поступают крайне несправедливо»[[114]](#footnote-114).

И.И. Янжул отмечал, что «все члены общества должны нести податное бремя…и всякие изъятия из этой обязанности для отдельных лиц, сословий, земств, городов и пр. являются явной несправедливостью и должны подлежать безусловному осуждению»[[115]](#footnote-115).

По А.А. Исаеву «платить налоги должны все физические лица, пользующиеся достаточными выгодами от участия в государственной жизни, и юридические лица, которые содействуют обогащению своих членов или удовлетворению каких либо других их интересов, не имеющих важного культурного значения»[[116]](#footnote-116).

Не умаляя принципа всеобщности и равенства налогообложения, ученые отмечали необходимость определенных изъятий от несения податной обязанности.

Н.И. Тургенев выступал за отклонение тяжести налогов от простого народа. Для обоснования своей позиции он приводил примеры налоговой политики Англии и Франции. Количество налогов в обоих государствах было равным, но во Франции до революции народ был более отягощен податным бременем, чем в Англии. В Англии основная налоговая нагрузка приходилась на имущие классы. В связи с этим Н.И. Тургенев заключал, что «…те люди, кои не в состоянии платить налогов, имеют полное право требовать освобождения от оных и получать его»[[117]](#footnote-117).

И.Я. Горлов признавал исключением из всеобщности налогообложения налогообложение «высочайшей власти», обосновывая свою точку зрения тем, что люди, имеющие власть являются правителями, а не членами государства, следовательно, они стоят выше «обыкновенных обязанностей, которым подлежат граждане» и являются «живительным началом организма государств» для существования которых и осуществляется налогообложение[[118]](#footnote-118).

И.И. Янжул обосновывал изъятия для следующих субъектов:

* глава государства и его ближайшие родственники, за исключением имущества, являющегося частным владением;
* лица и классы, несущие особые повинности, например лица, отбывающие воинскую повинность;
* представители иностранных посольств, за исключением «особых профессиональных и промысловых занятий»;
* неимущий класс, до приобретения необходимых к уплате средств.

А.А. Исаев объяснял изъятия целями государства, если привлечение к налогообложению противоречит таким целям, то во всех случаях должно быть предоставлено освобождение от налогообложения. Он выделял 2 вида (разряда) субъектов, не подлежащих налогообложению:

1) все юридические лица, цели существования которых тождественны целям государства; 2) физические лица, доходы которых, достаточны лишь для покрытия необходимых расходов.

Противником изъятий в налогообложении выступал профессор В.А. Лебедев. В обоснование своей позиции он приводил следующие аргументы: 1) освобождение малых доходов от налогообложения ведет к удешевлению заработной платы; 2) на «низший класс» падает большее податное бремя.

А.А. Исаев, возражая В.А. Лебедеву, приводил на первый аргумент довод о том, что удешевлению заработной платы будет препятствовать конкуренция между капиталистами, по поводу второго аргумента – довод о том, что государство должно обеспечивать условия для жизни граждан: «Первое и основное из этих условий – свобода от налога для тех доходов, уменьшение которых ставит плательщика в необходимость крайне скудно удовлетворять даже первоначальные потребности и делает самое существование его затруднительным»[[119]](#footnote-119). Также А.А. Исаев возражал против освобождения от налогообложения главы государства. По его мнению, обязанность главы государства уплачивать налоги является подтверждением его связи с государством и служит хорошим примером для подданных.

При исследовании всеобщности и равенства налогообложения следующим положением является теория minimum’a, освобождаемого от налогообложения согласно которой известный минимум средств, необходимых для существования людей, так называемый еxistenzminimum, должен быть свободен от налога.

На первый взгляд это вполне справедливое требование, и представляется крайне несправедливым взимать налоги с людей, которые не имеют ничего, сверх необходимого минимума средств к существованию. Но при определении этого минимума приходится встретиться с непреодолимыми затруднениями. Так, нет двух лиц, которые находились бы в тождественных условиях. Для каждого приходилось бы назначать особый минимум средств, необходимых для существования. Положим, что удалось бы найти этот минимум, но и тогда сомнительно, есть ли достаточно оснований и возможности освободить его полностью от налогов.

С.И. Иловайский приводил наглядную иллюстрацию данной проблемы: «Распределение имуществ в народе можно изобразить графически через пирамиду, основание которой составляют малоимущие граждане, и, чем выше подымаются последние по лестнице материального благосостояния, тем уже становится соответствующая площадь сечения пирамиды, пока острая верхушка последней не покажет наглядно, какой сравнительно ничтожный % всего населения составляют везде лица, обладающие большими имуществами. При освобождении же от налогов большинства граждан вряд ли окажется возможным собрать обложением одних имущих классов средства, необходимые для покрытия современных значительных государственных расходов»[[120]](#footnote-120).

О справедливости применения existenzminimum(а) говорил еще Джон Милль, отстаивая прогрессивное налогообложение как эффективное средство перераспределения национального богатства. Справедливость минимума свободного от налогов обосновывалась практически всеми российскими учеными при рассмотрении вопросов налогообложения.

Переходя к вопросу о соразмерности налогообложения, необходимо обозначить следующее. В финансовой науке сформировались три подхода к налогообложению доходов: равномерное налогообложение; пропорциональное налогообложение; прогрессивное налогообложение.

Равномерным налогообложением является такая форма налогообложения, когда со всех плательщиков взимается равный налог, т.е. одна и та же сумма.

Пропорциональное налогообложение означает, что налог уплачивается прямо пропорционально полученному доходу (капиталу).

Прогрессивное налогообложение предусматривает возрастание налога в соответствие с увеличением доходов (капитала) в определенной прогрессии.

В вопросе справедливости налогообложения учение о прогрессивном налоге являлось достаточно спорным. Упрочение в науке первого принципа А. Смита способствовало таким спорам. Так, Н.И. Тургенев заключал, что «налоги должны быть распределяемы между всеми гражданами в одинаковой соразмерности; пожертвования каждого на пользу общую должны соответствовать силам его, т.е. его доходу. Все граждане пользуются выгодами общества, следственно, все должны споспешествовать сохранению оного»[[121]](#footnote-121).

Вместе с тем в работах российских ученых императорских университетов мы встречаем доводы в пользу прогрессивного налогообложения.

Профессор Харьковского университета М.М. Алексеенко указывал, что «намеки на прогрессивный масштаб» встречались уже у А. Смита. В подтверждение своих выводов, он приводил высказывание А. Смита: «Не может быть неблагоразумия в том, чтобы богатые принимали участие в расходах государства не только пропорционально своим доходам, но и несколько больше»[[122]](#footnote-122).

В отношении масштаба распределения налогов И.Я. Горловым высказана позиция, основанная по нашему мнению, на воззрениях А. Смита. И.Я. Горлов видит основанием «равности податей» равное право на участие всех подданных «в пользовании государственными учреждениями». Вместе с тем, по словам профессора, равность эта не арифметическая величина. Под равностью он понимает соразмерность, говоря о том, что: «Тот, кто больше получает, больше имеет способов, естественно имеет обязанность и больше платить. В этой разности заключается соответствующая равность»[[123]](#footnote-123). Можно с уверенностью предположить, что под «разностью» И.Я. Горлов имел в виду прогрессивное налогообложение.

Д.М. Львов полагал, что справедливость налогообложения требует равномерного налогообложения. При этом равномерность «заключается не в том, чтобы каждый гражданин уплачивал абсолютно – одинаковое количество податей», по его мнению «такое грубое равенство налога будет хуже всякого неравенства; такая подать очевидно будет легка для богатых и тяжела для бедных». Под равномерностью в данном случае Д.М. Львов понимал пропорциональное налогообложение соразмерное с доходом плательщика. При этом он ссылался на А. Смита, полагая, что начало пропорциональной соразмерности установлено в первом принципе А. Смита.

В своих рассуждениях о пропорциональном и прогрессивном налогообложении Д.М. Львов не отрицал возможности последнего, но с определенными оговорками. Так, он отмечал, что прогрессивный налог более свойственен подоходному налогообложению. Говоря о том, что прогрессия в прямых налогах может служить справедливым противовесом против неравномерности косвенных налогов, ученый выражал свою приверженность к теории специального возмездия. В прогрессивном налогообложении ему виделось «общественное лекарство» для уравнения состояний. В отношении пропорционального налога Д.М. Львов применял термин «справедливое налогообложение», а в отношении прогрессивного - «посильное налогообложение»[[124]](#footnote-124).

И.И. Янжул считал, что в пропорциональном налогообложении нарушается принцип равенства, восстановить равномерность налогообложения способно именно прогрессивное налогообложение. Он отмечал, что эта форма является единственно рациональной мерой к установлению субъективного равенства налогообложения.

А.А. Исаев утверждал, что применение пропорциональности в условиях действительной жизни нарушает требования справедливости, поскольку оно «опирается на посылку, что равные доходы обладают и равною налогоспособностью, что с увеличением или уменьшением дохода налогоспособность, уменьшаясь или увеличиваясь абсолютно, остается относительно равною у всех граждан». Таким образом, богатые граждане обязаны своим богатством государству и по мере увеличения их имущества должна увеличиваться и доля в имуществе, обязанная своим происхождением государству, ибо «чем выше ступень, занимаемая группой в общественном хозяйстве, тем большая доля в имуществе обязана своим происхождением самому существованию государства»[[125]](#footnote-125).

В размышлениях о справедливости и равенстве русского философа И.А. Ильина справедливость представляется неравенством в налоговой повинности «кому много дано, с того надо больше взыскивать; а кому мало дано, с того надо меньше взыскивать; отсюда идея подоходного и прогрессивного налога»[[126]](#footnote-126).

Применительно к источникам налогообложения идеи справедливости развивались в дискуссиях о том, что должно являться источником обложения доход или капитал. Классическая школа экономистов и ее последователи склонялись к тому, что источником налогов может служить доход, а не капитал; государственные расходы должны соизмеряться с чистым доходом плательщиков.

Защитником воззрения о том, что источником налогов помимо доходов может быть и капитал являлся А. Вагнер. Говоря о налогах на капитал, А. Вагнер различает народный и частный капитал. «Если обложение первого рода капиталов еще со времен Адама Смита осуждено наукой, то отсюда не следует, чтобы нельзя было облагать частные капиталы. Это роковой недостаток большинства финансистов, говорит Вагнер, что они не отличают этих двух понятий». По мнению А. Вагнера налоги с частного капитала способствуют перемещению «народного богатства», перемещению права собственности от одного субъекта к другому. Кроме того они служат «корректором подоходных налогов», которые не всегда способны уловить «чистую доходность плательщиков»[[127]](#footnote-127).

И.Я. Горлов, проявляя приверженность к взглядам классической школы, заключал, что налогом должен облагаться по большей части чистый доход, а не капитал. Основанием его позиции служит тот же вывод, который делали А. Смит и Д. Рикардо, что взимание налогов с капитала приведет к истощению средств производства, а, следовательно, к уничтожению самого объекта налогообложения. «Если налог должен быть ежегодно возобновляем; то надо, чтобы источники производства также возобновлялись. Чистый доход есть величина, остающаяся уже после этого возобновления; ею можно располагать, не уменьшая способов финансовых сил». Вместе с тем, профессор указывал, на то, что обложение только чистого дохода, исключая имущество, не приносящее дохода, приведет к «неполной финансовой системе», что встретить много препятствий на практике[[128]](#footnote-128).

Д.М. Львов по этому вопросу высказывал следующее: «Действительно, чтобы податная обязанность была для всех равная, чтоб облагаемость лица была истинным результатом вещественных богатств, необходимо величину долей, взимаемых государством с имущества плательщиков, соразмерять с результатом этого имущества. Равенство обязанности нести податную повинность выражается в равенстве материальной тягости этой повинности, а равенство податной тягости заключается в соразмерности налога со средствами плательщика. Материальные средства, которыми лицо может свободно располагать в пользу государства, состоят в строго экономическом смысле лишь из его чистых доходов. Вот почему финансовая наука признает единственно верным и надежным податным источником как в прямых так и в косвенных налогах – чистый доход»[[129]](#footnote-129).

Противоречие принципу справедливости в налогообложении капитала Д.М. Львов видел в том, что при налогообложении капитала налогом облагаются также запасы, которые сами по себе не приносят доход и предназначены для потребления в процессе производства. При этом потребление может иметь продолжительный характер. Следовательно, заключал Д.М. Львов, налог тогда мог бы взиматься с одного и того же объекта по нескольку раз и беспрерывно, - но это, по его мнению, противоречит податной справедливости.

Говоря об имуществе, как факторе налогоспособности лица, И.И. Янжул указывал на то, что для определения налогоспособности кроме величины чистого дохода необходимо также исходить из свойств дохода и размеров имущества, являющегося источником дохода[[130]](#footnote-130).

А.А. Исаев считал, что не имеет значения, какое основание избирается для установления налогов. Он обоснованно обращал внимание, «что предмет налога не всегда служит источником, которого уплачивается подать…для общественного хозяйства важен вопрос не о том, падает ли налог нарицательно на имущество или доход, но лишь о том, покрывается ли он из дохода или затрачивает и капитал»[[131]](#footnote-131).

В отношении справедливости налогообложения в целом учеными всегда указывалось, что это понятие не абсолютно и не статично. С.И. Иловайский в отношении справедливости применительно к налогам отмечал: «Одним словом, справедливость требует, чтобы в уплате податей участвовали все частные хозяйства в государстве, и чтобы налоги соответствовали имущественным средствам плательщиков. При этом следует заметить, что абсолютная справедливость в распределении налогов, как и вообще, недостижима; но это не освобождает от обязанности стремиться к возможной справедливости, и, как бы справедливы налоги ни были, всегда будет возможным сделать их еще более справедливыми. В этом отношении всегда будет открыто широкое поприще и для ученых и для практиков»[[132]](#footnote-132).

Понятие справедливости в отношении налогов, по мнению В.Г. Яроцкого «изменяется исторически, в связи с изменением понятий о сущности и задачах государства, о системах производства и распределения доходов»[[133]](#footnote-133).

А.А. Исаев, рассуждая о началах справедливости в политике налогов, обращал внимание, что «если бы понятие о справедливости могло быть установлено абсолютно, то и требование к налогам удовлетворять справедливость в известной форме могло бы сохранять свою пригодность. История убеждает нас, однако, что это – понятие относительное, изменяющееся с ростом культуры»[[134]](#footnote-134).

Принцип справедливости в налоговом праве вбирает в себя всеобщность, равенство, соразмерность и учет фактической способности к уплате налога, что и пытался показать автор настоящей работы.

В сфере таких отношений, как налоговые правоотношения, необходимо прибегать исключительно к формально юридическим понятиям, определениям, терминам, не допуская малейшего отклонения от них, дабы не приводить к разночтению и возникновению конфликтов. Закрепляя в пункте 7 статьи 3 НК РФ положение о том, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов), законодатель проявляет защиту слабой стороны налоговых правоотношений. Данное положение в совокупности с другими основными началами законодательства о налогах и сборах соответствует справедливости в смысле современных нравственных воззрений на это понятие.

Следует согласиться с А.В. Деминым в том, что «общеправовые принципы справедливости и гуманизма формально не закреплены в какой-либо конкретной норме, однако их влияние испытывают все отрасли российского права, включая налоговое право»[[135]](#footnote-135).

Справедливость как принцип права в налоговом праве, как и в других отраслях права, имеет свое специфическое содержание. Для изучения справедливости как принципа налогового права, необходимо, прежде всего, понять ее юридическую сущность.

И.И. Кучеров, основываясь на понимании справедливости, высказанном выдающимся русским правоведом С.А. Муромцевым, определяет справедливость налогообложения как совокупность укоренившихся в обществе представлений о совершенном порядке налогообложения, подчеркивая, что более точное определение невозможно выработать без понимания того, что составляет основу этого совершенства[[136]](#footnote-136).

В философско-методологической литературе выделяют: ретрибутивную (воздающую), дистрибутивную (распределяющую) и коммутативную (меновую) справедливость. По утверждению М.В. Преснякова данные модели представляют собой реализацию принципа справедливости применительно к определенному типу общественных отношений: воздаяния, распределения и обмена. Преобладание какой-либо из них зависит от конкретной отрасли права[[137]](#footnote-137).

Применительно к налоговому праву это можно представить следующим образом. Дистрибутивная справедливость обеспечивается соразмерностью налогообложения. Под соразмерностью налогообложения понимается соотношение налоговой обязанности и налоговой способности лица, обязанного уплачивать налог. Требование соразмерности предполагает, что государство не может налагать на налогоплательщика обязанности по уплате налога, превышающие пределы его налогоспособности. Ретрибутивная справедливость охватывает вопросы налоговой ответственности, главным из которых является соразмерность налогового правонарушения и наказания за его совершение. Коммутативная справедливость воплощает в себе требование всеобщности и равенства налогообложения. Равенство в налогообложении заключается в равномерном распределении и перераспределении налогового бремени. Принцип равенства в налогообложении вытекает из общеправового принципа равенства всех перед законом.

Многими учеными отмечается, что принцип справедливости в современном праве приобрел два аспекта: «справедливость по горизонтали» и «справедливость по вертикали». Суть «справедливости по горизонтали» сводится к равномерности налогообложения при всех равных условиях налогового бремени. «Справедливость по вертикали» означает дифференциацию налогообложения при различных условиях налогового бремени.

В НК РФ нашли свое отражение все составляющие принципа справедливости, а именно: всеобщность налогообложения (пункт 1 статьи 3 НК РФ), равенство налогообложения (пункт 2 статьи 3 НК РФ), учет фактической способности к уплате налога (пункт 1 статьи 3 НК РФ), соразмерность налогообложения (пункт 3 статьи 3 НК РФ).

Принцип юридического равенства корреспондирует с принципом равного налогового бремени. Трактовка данного принципа возможна как равенство налогообложения с одновременным учетом сходства и различия в характере деятельности отдельных категорий налогоплательщиков, не носящими дискриминационный характер (пониженные ставки для организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции)[[138]](#footnote-138).

Требования равенства в налогообложении предъявляются к сравнению экономических возможностей налогоплательщиков, а не к одинаковому размеру взимаемого с них налога. Учет фактической способности к уплате налога позволяет выявить указанные экономические возможности налогоплательщика, что является необходимым условием для последовательного проведения начала равенства в налогообложении[[139]](#footnote-139).

Как уже отмечено пунктами 1 и 3 статьи 3 НК РФ установлен запрет на установление налога без учета экономических оснований и фактической способности налогоплательщика к его уплате. При этом не установлено, применимо ли данное начало к отдельно взятому налогоплательщику.

По замечанию А.В. Демина под «экономическим основанием» подразумевается характерный для каждого налога объект налогообложения, который всегда представляет собой определенное благо для налогоплательщика. При этом размер налога или сбора, подлежащего уплате, должен, в целом, соответствовать ценности этого объекта, его важности для налогоплательщика.

А.В. Демин обращает внимание, что налог должен быть таким, чтобы не провоцировать налогоплательщика на отказ от имущества, доходов или определенного вида деятельности. Бесспорно, что налог не должен убивать интерес к социально полезной деятельности, а также – не должен выталкивать плательщика в «теневые» секторы жизнедеятельности общества»[[140]](#footnote-140).

Одним из выражений принципа справедливости в налоговом праве является соответствие между имущественным положением налогоплательщика и размером взимаемого налога. Учет фактической способности налогоплательщика к уплате налога будет выступать необходимым условием для реализации принципа справедливости в налоговом праве.

Принцип справедливости выступает основой для всех современных принципов налогообложения. Последние призваны формировать налоговую систему, отвечающую требованию справедливости.

### 2.3. Реализация принципа справедливости в российском налоговом праве

Смысл понятия «реализация права» можно выразить как процесс правового регулирования, а также конечный результат этого процесса. Говоря о реализации права, А.Б. Венгеров отмечал: «Речь, по сути, идет о том, как, каким способом сам субъект реализует право, какие социальные, психологические, организационные процессы при этом возникают»[[141]](#footnote-141). Анализируя определение понятия «реализация права» Т.Н. Радько подчеркивает, что важнейшее качество, важнейшая черта реализации права – это его воплощение в жизнь через деятельность субъектов права[[142]](#footnote-142).

Реализация налогового права осуществляется в тех же формах и теми же способами, как и реализация права в целом. В теории права выделяют четыре формы реализации права: соблюдение, исполнение, использование и применение. Соблюдение является пассивной формой реализации права и означает воздержание от совершения запретных действий. Исполнение предполагает выполнение обязанностей и соответственно является активной формой реализации права. Использование означает осуществление субъективных прав и также является активной формой реализации права. Использование права в ограничение прав и свобод других лиц является злоупотреблением правом.

Применение права является особой формой реализации права. Применение права означает властную деятельность уполномоченных субъектов, направленную на реализацию правовых предписаний и порождающую правовые последствия.

По утверждению Д.А. Смирнова, реализация принципов налогового права имеет свои особенности и осуществляется только в трех формах: соблюдение, исполнение и правоприменение. Д.А. Смирнов считает использование как форму реализации принципов налогового права маловероятной, объясняя свою позицию тем, что принципы налогового права по своей сути являются требованиями, а не дозволениями или правомочиями. Использование может применяться в качестве второстепенной, дополнительной формы, направленной на осуществление налоговых прав субъектов налоговых правоотношений, в результате использования которых принципы обретают свое справедливое налоговое содержание.

Целью реализации принципа справедливости в налоговом праве является справедливое распределение налогового бремени среди налогоплательщиков. Так, соблюдение представляется в воздержании от нарушения составляющих принципа справедливости: всеобщности, равенства и соразмерности. Исполнение реализуется с помощью обязывающих норм налогового права. Суть исполнения заключается в активном и сознательном следовании принципам налоговых предписаний[[143]](#footnote-143). Использование, на наш взгляд, выражается в активной реализации возможностей, предоставляемых управомочивающими нормами налогового права, несмотря на их меньшинство по сравнению с обязывающими нормами.

Реализация принципа справедливости в форме применения осуществляется в правоприменительной практике. Особую роль в процессе правоприменения в российском налоговом праве играют решения Конституционного Суда РФ. Данное обстоятельство не случайно. Как отмечает С.Г. Пепеляев, создание Конституционного Суда РФ совпало с принятием первых российских законов, формирующих постсоветскую налоговую систему. Активная деятельность Конституционного Суда РФ в 1996-1998 гг. предопределила и ускорила реформу налогового законодательства, принятие НК РФ[[144]](#footnote-144).

В демократическом государстве любой налог (сбор) должен удовлетворять требованию справедливости. На сегодняшний день принцип справедливости в законодательстве о налогах и сборах не закреплен. В статье 3 НК РФ содержаться отдельные составляющие этого принципа, а именно: требование всеобщности налогообложения, признание равенства налогообложения, учет фактической способности налогоплательщика к уплате налога при его установлении.

Всеобщность выражается в возложении на каждого обязанности уплачивать законно установленные налоги и сборы. Юридическое равенство, обусловленное равенством всех перед законом, выражается в равном правовом статусе налогоплательщиков, в несении равного бремени налогообложения. Соразмерность выражается в учете фактической способности налогоплательщика к уплате налога. Как отмечает А.В. Демин, согласно [пункту 1 статьи 3](garantF1://10800200.3001) НК РФ, принцип равенства адекватно дополняется требованием соразмерности налогообложения, то есть учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога[[145]](#footnote-145).

Несмотря на то, что принцип справедливости налогообложения как дефиниция не содержится непосредственно в тексте НК РФ, к этому понятию неоднократно обращался Конституционный Суд РФ для обоснования своих решений. При разрешении разных налоговых споров Конституционным Судом РФ выражены воззрения на условия обеспечения справедливости в налогообложении.

В судебных актах Конституционного Суда РФ справедливость рассматривается как составляющая принципа юридического равенства. Мы уже отмечали, что принцип справедливости налогообложения всегда соотносился с достижением всеобщности и равенства в налогообложении. Вместе с тем, начало справедливости в налогообложении связано с распределением и перераспределением доходов налогоплательщиков в обществе. Поэтому равенство в налогообложении означает, прежде всего, равномерность, что предполагает соответствие налогообложения и налогоспособности (способности к уплате налога).

Конституционный Суд РФнеоднократно отмечал, что равенство в налогообложении понимается, прежде всего, как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя и что принцип равенства налогового бремени нарушается в тех случаях, когда определенная категория налогоплательщиков попадает в иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование. Налогоплательщики, особенно если это плательщики налога на доходы физических лиц, при одинаковой платежеспособности должны нести равное бремя налогообложения.

Раскрывая сущность равенства в налогообложении Конституционный Суд РФ указал, что 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 предполагает, что равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов. Налогообложение, парализующее реализацию гражданами их конституционных прав, должно быть признано несоразмерным[[146]](#footnote-146).

Конституционным Судом РФ разъяснено, что принцип равенства всех перед законом ([статья 19](garantF1://10003000.19) Конституции РФ) гарантирует равные права и обязанности для субъектов, относящихся к одной категории, и не исключает возможность установления различных норм в отношении лиц, принадлежащих по условиям и роду деятельности к другим категориям налогоплательщиков[[147]](#footnote-147).

Конституционный Суд РФ указал, что принцип равного налогового бремени вытекает из [статей 8 (часть 2)](garantF1://10003000.8), [19](garantF1://10003000.19) и [57](garantF1://10003000.57) Конституции РФ. В сфере налоговых отношений он означает, что не допускается установление дополнительных, а также повышенных по ставкам налогов в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика и иных носящих дискриминационный характер оснований[[148]](#footnote-148).

По мнению Конституционного Суда РФ принцип равенства налогового бремени нарушается в тех случаях, когда определенной категории налогоплательщиков предоставляются иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование[[149]](#footnote-149).

Кроме того, Конституционный Суд РФ неоднократно указывал на необходимость соблюдения баланса публичных и частных интересов при регулировании вопросов, связанных с налогообложением[[150]](#footnote-150).

Приведенные правовые позиции изложены Конституционным Судом РФ в сохраняющих свою силу решениях - постановлениях [от 4 апреля 1996 года №9-П](garantF1://10006058.0), [от 13 марта 2008 года №5-П](garantF1://1686212.0), [от 22 июня 2009 года №10-П](garantF1://1691599.0), [от 1 марта 2012 года №6-П](garantF1://70048228.0) и др., определениях от 25 марта 2004 г. №96-О, [от 12 мая 2005 года №163-О](garantF1://12040591.0), [от 21 апреля 2011 года №556-О-О](garantF1://58101667.0) и др.

Необходимо сказать, что в налогообложении равенство определяется через фактическую способность к уплате налога. Не будет удовлетворять принципу справедливости, и, следовательно, признаваться равным налогообложение в одинаковом размере, если фактическая способность к уплате налога для каждого из налогоплательщиков различна. Поэтому равенство в налогообложении не исключает возможность установления различных правовых условий для различных категорий налогоплательщиков, главное условие, чтобы такие различия не могут быть произвольными, они должны основываться на объективных характеристиках соответствующих субъектов права[[151]](#footnote-151).

Д.В. Винницкий исследуя вопросы предмета российского налогового права, обозначил, что налоговым отношениям внутренне имманентно стремление принимать такие формы, которые не влекли бы негативное воздействие на экономику, не уничтожали бы ту материальную основу, которая их порождает. По его замечанию, налоговые отношения должны органично входить в общую систему экономических отношений и подчиняться ее объективным закономерностям. Кроме того, система налоговых отношений может находиться в относительно стабильном состоянии лишь в том случае, если противоречия интересов между участниками данных отношений не переходят допустимой черты. В противном случае любые средства правового воздействия на налоговые отношения оказываются малопродуктивными. По указанным автором причинам налоговые отношения изначально обусловливают необходимость их построения и организации на основе принципов равенства, всеобщности и соразмерности, поскольку именно на основе этих принципов может быть наиболее экономически целесообразным образом осуществлено распределение бремени публичных расходов[[152]](#footnote-152).

Действие принципа справедливости должно проявляться в формировании системы налогов и сборов, в налоговых правоотношениях, а также в установлении ответственности за совершение налогового правонарушения.

### Заключение

В НК РФ не закреплено понятие налоговой справедливости, но закреплены «основные начала», вытекающие из этого понятия: всеобщность, равенство и соразмерность (пункт 1 статьи 3 НК РФ). Всеобщность, равенство и соразмерность должны рассматриваться в организационном единстве. На сегодняшний день эти требования являются составляющими принципа справедливости налогообложения.

Всеобщность и равенство налогообложения проявляются в следующих основных требованиях: а) в равном и всеобщем участии всех граждан и их объединений в распределении бремени публичных расходов, недопустимости индивидуальных льгот и послаблений; б) в установлении общих и равных гарантий защиты частных лиц в рамках налоговых процедур; в) в равной и неукоснительной ответственности за налоговые правонарушения[[153]](#footnote-153).

Принцип равенства в налогообложении вытекает из общеправового принципа равенства всех перед законом. Говоря о соразмерности налогообложения, фактическая платежеспособность существует apriori. Под соразмерностью налогообложения принято понимать соотношение налоговой обязанности и налогоспособности. Это правило обосновано еще Адамом Смитом[[154]](#footnote-154).

Нормы о справедливости законодательства о налогах и сборах не должны быть просто декларативны, в них недостаточно указание на то, что законодательство о налогах и сборах и его применение должны отвечать требованиям справедливости и эффективности[[155]](#footnote-155). Для того, чтобы законодательство о налогах и сборах удовлетворяло указанным требованиям необходимо определить, что является справедливым и эффективным с точки зрения налогообложения.

Понятие справедливости в налогообложении не стабильно, подвержено изменениям в связи с изменениями в социально-политических процессах. Еще в начале XX века С.И. Иловайский в отношении справедливости применительно к налогам отмечал: «Что касается понятия справедливости налогов, то таковое является вполне относительным, и в области налогов то, что одному представляется справедливым, другому может казаться высшей несправедливостью. Справедливость, в обширном смысле, содержит в себе все религиозные, нравственные и правовые требования, причем наибольшей субъективностью отличаются религиозные и нравственные воззрения, а потому в вопросе о справедливости налогов следует руководиться главным образом правовыми началами»[[156]](#footnote-156).

Россия нуждается в такой налоговой системе, в которой бы воплощались общепризнанные идеи справедливости.

На наш взгляд, принцип справедливости налогообложения в Налоговом кодексе РФ может быть закреплен следующими нормами:

«Каждый обязан платить [налоги и сборы](garantF1://10800200.20001), установленные законодательством о налогах и сборах. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании равенства налогообложения и недопустимости индивидуальных льгот и изъятий.

Налогоплательщики должны нести обязанность по уплате налога (сбора) соразмерно своей способности к уплате налога (сбора).

Каждый должен нести ответственность за совершение налогового правонарушения. Законодательство о налогах и сборах гарантирует равную защиту законных прав налогоплательщиков».

### Список использованной литературы

**Нормативные акты**

1. Конституция Российской Федерации (принята на всенародном голосовании 12 декабря 1993 г.) (с поправками) // Российская газета. 1993. №237.
2. Конвенция о защите прав человека и основных свобод ETS № 005 (Рим, 4 ноября 1950 г.) (с изм. и доп. от 21 сентября 1970 г., 20 декабря 1971 г., 1 января 1990 г., 6 ноября 1990 г., 11 мая 1994 г.) // Бюллетень международных договоров. 2001. №3.
3. Федеральный конституционный закон от 21 июля 1994 г. №1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» (ред. от 25.12.2012) // Российская газета. 1994. № 138-139.
4. Часть первая Налогового кодекса Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 04.03.2013) // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. №31. ст. 3824.
5. Часть вторая Налогового кодекса Российской Федерации от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 30.12.2012) // Собрание законодательства Российской Федерации. 2000. №32. ст. 3340.

**Судебные акты**

1. Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. №138-О // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2002. №2.
2. Определение Конституционного Суда РФ от 12 мая 2005 г. №163-О // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2005. №6.
3. Постановление Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. №9-П // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 1996. №2.
4. Постановление Конституционного Суда РФ от 24 октября 1996 г. №17-П // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 1996. №5.
5. Постановление Конституционного Суда РФ от 21.03.1997 г. №5-П // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 1997. №4.
6. Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. №9-П // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2005. №4.
7. Постановление Конституционного Суда РФ от 13 марта 2008 г. №5-П // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2008. №6.
8. Постановление Конституционного Суда РФ от 22 июня 2009 г. №10-П // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2009. №4.
9. Постановление Конституционного Суда РФ от 1 марта 2012 г. №6-П // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2012. №3.
10. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

**Монографии, учебники, учебные пособия, собрания сочинений**

1. Актуальные проблемы теории и практики финансового права Российской Федерации (под ред. А.Н. Козырина) / СПС ГАРАНТ, 2009.
2. Александров И.М. Налоги и налогообложение: Учебник. М., 2005.
3. Алексеев С.С. Проблемы теории права: курс лекций в 2-х томах. Свердловск. 1972.
4. Алексеев С.С. Собрание сочинений в десяти томах. Проблемы теории права. Т. 3. М., 2010.
5. Алексеенко М.М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А. Смита, Ж.-Б. Сэя, Д. Рикардо, Ж. Сисмонди и Дж. Ст. Милля. М., 2012.
6. Бельский К.С. Финансовое право. М., 1994.
7. Боннер А.Т. Законность и справедливость в правоприменительной деятельности. М., 1992.
8. Венгеров А.Б. Теория государства и права: Учебник для юридических вузов. М., 1998.
9. Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель - налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации. М., 1998.
10. Гоббс Т. Избранные произведения. М., 1956.
11. Горлов И.Я. Теория финансов. Казань, 1841.
12. Гриценко В.В. Теория российского налогового права: современные проблемы / под ред. Н.И. Химичевой. Саратов, 2005.
13. Демин А.В. Общая теория налогово-правовых норм: Монография. М., 2012.
14. Захаров В.Н., петров Ю.А., Шацилло М.К. История налогов в России. IX – начало XX в. М., 2006.
15. Иловайский С.И. Учебник финансового права. Одесса, 1904.
16. Ильин И.А. Справедливость или равенство? М., 2006.
17. История политических и правовых учений. Учебник для вузов / под ред. В.С. Нерсесянца. М., 2000.
18. Кант И. Сочинения. Т. 2. М., 1964.
19. Капустин М.Н. Чтения о политической экономии и финансах. Ярославль, 1879.
20. Керимов Д.А. Законодательная техника. М. 1998.
21. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993.
22. Комментарий к Налоговому кодексу РФ / под ред. Г.В. Петровой. М., 2001.
23. Краткий курс финансового права: Сост. по прогр. Киев. коммерч. ин-та (по Озерову, Ходскому… и др.) / М. Б-ский. Киев, 1915.
24. Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. Петроград, 1919.
25. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2006.
26. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): Монография. М., 2009.
27. Лопатникова Е.А. Реализация принципов налогового права / под ред. И.И. Кучерова. М., 2012.
28. Львов Д.М. Курс финансового права. Казань. 1887.
29. Марченко М.Н. Дерябина Е.М. Теория государства и права: учебно-методическое пособие. М., 2012.
30. Материалисты Древней Греции. М., 1955.
31. Матюшин Г.Г. Справедливость как проблема в России XXI века. М., 2012.
32. Налоговое право: Учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003.
33. Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2010 года: по материалам VIII Межд. науч.- практ. конф. 15-16 апреля 2011 г., Москва / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2012.
34. Нерсесянц В.С. Политические учения Древней Греции. М., 1979.
35. Нерсесянц B.C. Философия права: Учебн. для вузов. М., 2001.
36. Никитский А.А. Основы финансовой науки и политики. М., 1909.
37. Ожегов С.И. Словарь русского языка. М., 1981.
38. Озеров И.Х. Основы финансовой науки: Учение об обыкновенных доходах. М., 1905.
39. Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник. М., 2005.
40. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М., 2005.
41. Радько Т.Н. Теория государства и права: учебник. М., 2012.
42. Ролз Дж. Теория справедливости. Новосибирск. 1995.
43. Романец Ю.В. Этические основы права и правоприменения / СПС ГАРАНТ, 2012.
44. Семигин Г.Ю. Социальная справедливость и право. М., 2008.
45. Смирнов Д.А. Принципы российского налогового права: понятие, формирование, реализация: монография / под ред. Н.И. Химичевой. М., 2011.
46. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1935. Т. 2.
47. Советский гражданский процесс: учебник / под ред. М.А. Гурвича. М., 1975.
48. Тютин Д.В. Налоговое право. Курс лекций (издание второе, дополненное) / СПС ГАРАНТ, 2012.
49. У истоков финансового права. М., 1998.
50. Финансовое право. Учебное пособие / под ред. А.А. Ялбулганова. М., 2001.
51. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004.
52. Финансовое право: учебник / под ред. С.В. Запольского. М., 2011.
53. Хайруллин В.И. Категория справедливости в истории политико-правовой мысли. М., 2011.
54. Харт Г.Л.А. Понятие права. М., 2007.
55. Хеффе О. Справедливость: Философское введение. М., 2007.
56. Химичева Н.И. Налоговое право: учебник для вузов. М., 1997.
57. Четвернин В.А. Демократическое государство: Введение в теорию. М., 1993.
58. Чистое учение о праве Ганса Кельзена. Сборник переводов. Выпуск 2. М., 1988.
59. Экимов А.И. Справедливость и социалистическое право. Л., 1980.
60. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. М., 2002.
61. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М., 2002.
62. Яроцкий В.Г. Финансовое право: Лекции, читанные в Военно-Юридической Академии. СПб., 1898.

**Статьи в периодических изданиях**

1. Винницкий Д.В. Предмет российского налогового права // Журнал российского права. 2002. №10.
2. Демин А.В. О соразмерности налогообложения // Финансы. 2002. №6.
3. Демин А.В. Право, справедливость, налогообложение: исходные предпосылки // Право и политика. 2002. №6.
4. Демин А.В. К вопросу об общих принципах налогообложения // Журнал российского права. 2002. №4.
5. Демин А.В. Общие принципы налогообложения: каждому принципу – отдельная статья // Налоговед. 2013. №1.
6. Затулина Т.Н. Постановка проблемы регулирования принципов налоговых правоотношений (конституционный аспект) // Финансовое право. 2008. №6.
7. Кучеров И.И. Справедливость налогообложения и ее составляющие (правовой аспект) // Финансовое право. 2009. №4.
8. Левакин И.В. Право и религиозно-нравственные нормы российского общества // Журнал российского права. 2012. №6.
9. Морхат П.М. Принципы права: нравственное содержание // Гражданин и право. 2007. №10.
10. Пресняков М.В. Конституционная интерпретация принципа справедливости // Гражданин и право. 2011. № 12.
11. Орехов А.М. Справедливость как базисный принцип устройства общества: путь к очевидности // Вопросы философии. 2010. №9.
12. Разгулин С.В. О некоторых вопросах установления налогов и сборов // Финансы. 2001. №10.
13. Смирнов Д.А. К вопросу о соотношении принципов налогового права и принципов налогообложения: логико-семантический анализ // Налоги и финансовое право. 2009. №8.
14. Урубкова И.А. Принципы справедливости и равенства в налоговом праве // Налоги и налогообложение. 2010. №5.
15. Франк Ф.К. Влияние конституционных принципов налогового права на развитие законодательства о налогах и сборах // Законодательство и экономика. 2003. №7.

**Диссертации и авторефераты**

1. Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права. Дисс. д.ю.н. Екатеринбург, 2003.
2. Лопатникова Е.А. Реализация принципов налогового права. Дисс. к.ю.н. М., 2011.
3. Пресняков М.В. Конституционный принцип справедливости: юридическая природа и нормативное содержание. Дисс. д.ю.н. Саратов, 2009.
4. Увайсаев Б.З. Принципы налогового права в системе принципов российского права: Теоретико-правовое исследование. Дисс. к.ю.н. Ростов-на-Дону, 2005.
5. Урубкова И.А. Принцип справедливости в налоговом праве (на примере налога на доходы физических лиц). Автореф. дисс. к.ю.н. М., 2011.

1. Демин А.В. Общие принципы налогообложения: каждому принципу – отдельная статья // Налоговед. 2013. №1. С. 19. [↑](#footnote-ref-1)
2. Марченко М.Н. Дерябина Е.М. Теория государства и права: учебно-методическое пособие. М., 2012. С. 298. [↑](#footnote-ref-2)
3. Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права. Дисс. д.ю.н. Екатеринбург, 2003. С. 112. [↑](#footnote-ref-3)
4. Тютин Д.В. Налоговое право. Курс лекций (издание второе, дополненное) / СПС ГАРАНТ, 2012. [↑](#footnote-ref-4)
5. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2006. С. 87. [↑](#footnote-ref-5)
6. Лопатникова Е.А. Реализация принципов налогового права / под ред. И.И. Кучерова. М., 2012. С. 31. [↑](#footnote-ref-6)
7. Увайсаев Б.З. Принципы налогового права в системе принципов российского права: Теоретико-правовое исследование. Дисс. к.ю.н. Ростов-на-Дону, 2005. С. 55. [↑](#footnote-ref-7)
8. Гриценко В.В. Теория российского налогового права: современные проблемы / под ред. Н.И. Химичевой. Саратов, 2005. С. 64. [↑](#footnote-ref-8)
9. Смирнов Д.А. Принципы российского налогового права: понятие, формирование, реализация: монография / под ред. Н.И. Химичевой. М., 2011. С. 50. [↑](#footnote-ref-9)
10. Демин А.В. Общая теория налогово-правовых норм: Монография. М., 2012. С. 193. [↑](#footnote-ref-10)
11. Смирнов Д.А. К вопросу о соотношении принципов налогового права и принципов налогообложения: логико-семантический анализ // Налоги и финансовое право. 2009. №8. С. 175. [↑](#footnote-ref-11)
12. Лопатникова Е.А. Реализация принципов налогового права / под ред. И.И. Кучерова. М., 2012, С. 54. [↑](#footnote-ref-12)
13. Демин А.В. К вопросу об общих принципах налогообложения // Журнал российского права. 2002. №4. [↑](#footnote-ref-13)
14. Налоговое право: Учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003. С. 66-67. [↑](#footnote-ref-14)
15. Там же. С. 77. [↑](#footnote-ref-15)
16. Тютин Д.В. Налоговое право. Курс лекций (издание второе, дополненное) / СПС ГАРАНТ, 2012. [↑](#footnote-ref-16)
17. Лопатникова Е.А. Реализация принципов налогового права / под ред. И.И. Кучерова. М., 2012. С. 54. [↑](#footnote-ref-17)
18. Марченко М.Н. Дерябина Е.М. Теория государства и права: учебно-методическое пособие. М., 2012. С. 444. [↑](#footnote-ref-18)
19. Комментарий к Налоговому кодексу РФ / под ред. Г.В. Петровой. М., 2001. С.12. [↑](#footnote-ref-19)
20. Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель - налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации. М., 1998. С. 185. [↑](#footnote-ref-20)
21. Керимов Д.А. Законодательная техника. М. 1998. С. 42. [↑](#footnote-ref-21)
22. Советский гражданский процесс: учебник / под ред. М.А. Гурвича. М., 1975. С.14. [↑](#footnote-ref-22)
23. Алексеев С.С. Проблемы теории права: курс лекций в 2 томах. Свердловск, 1972. С. 103. [↑](#footnote-ref-23)
24. Марченко М.Н. Дерябина Е.М. Теория государства и права: учебно-методическое пособие. М., 2012. С. 298. [↑](#footnote-ref-24)
25. Постановление КС РФ от 04.04.1996 № 9-П; Постановление КС РФ от 24.10.1996 № 17-П. [↑](#footnote-ref-25)
26. Определение КС РФ от 25.07.2001 № 138-О. [↑](#footnote-ref-26)
27. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53. [↑](#footnote-ref-27)
28. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): Монография. М., 2009. С. 155-156. [↑](#footnote-ref-28)
29. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2006. С. 87. [↑](#footnote-ref-29)
30. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2006. С. 88. [↑](#footnote-ref-30)
31. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. С. 77-78. [↑](#footnote-ref-31)
32. Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права. Дисс. д.ю.н. Екатеринбург, 2003. С. 112-172. [↑](#footnote-ref-32)
33. Налоговое право: Учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003. С. 80. [↑](#footnote-ref-33)
34. Финансовое право: учебник / под ред. С.В. Запольского. М., 2011. С. 336. [↑](#footnote-ref-34)
35. Лопатникова Е.А. Реализация принципов налогового права / под ред. И.И. Кучерова. М., 2012. С. 35. [↑](#footnote-ref-35)
36. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. М., 2002. С. 104. [↑](#footnote-ref-36)
37. Александров И.М. Налоги и налогообложение: Учебник. М., 2005. С. 38. [↑](#footnote-ref-37)
38. Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник. М., 2005. С.31. [↑](#footnote-ref-38)
39. Смирнов Д.А. Принципы российского налогового права: понятие, формирование, реализация: монография / под ред. Н.Н. Химичевой. М., 2011. С. 24. [↑](#footnote-ref-39)
40. Химичева Н.И. Налоговое право: учебник для вузов. М., 1997. С. 45. [↑](#footnote-ref-40)
41. Финансовое право. Учебное пособие / под ред. А.А. Ялбулганова. М., 2001. С. 37. [↑](#footnote-ref-41)
42. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М., 2002. С. 242. [↑](#footnote-ref-42)
43. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004 С.65. [↑](#footnote-ref-43)
44. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М., 2002. С. 68. [↑](#footnote-ref-44)
45. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М., 2002. С. 81. [↑](#footnote-ref-45)
46. Финансы и налоги: очерки теории и практики. М., 2004. С. 87. [↑](#footnote-ref-46)
47. Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. Петроград, 1919. С. 69. [↑](#footnote-ref-47)
48. Финансы и налоги: очерки теории и практики. М., 2004. С. 68. [↑](#footnote-ref-48)
49. Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. Петроград, 1919. С. 70. [↑](#footnote-ref-49)
50. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 82. [↑](#footnote-ref-50)
51. Бельский К.С. Финансовое право. М., 1994. С. 45. [↑](#footnote-ref-51)
52. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 77. [↑](#footnote-ref-52)
53. Там же. С. 89. [↑](#footnote-ref-53)
54. Там же. С. 97. [↑](#footnote-ref-54)
55. Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. Петроград, 1919. С. 138. [↑](#footnote-ref-55)
56. Яроцкий В.Г. Финансовое право: Лекции, читанные в Военно-Юридической Академии. СПб., 1898. С. 173. [↑](#footnote-ref-56)
57. Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. Петроград, 1919. С. 137. [↑](#footnote-ref-57)
58. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1935. Т. 2. С. 341-343. [↑](#footnote-ref-58)
59. У истоков финансового права. М., 1998. С. 134. [↑](#footnote-ref-59)
60. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 506. [↑](#footnote-ref-60)
61. Иловайский С. И. Учебник финансового права. Одесса, 1904. С. 164. [↑](#footnote-ref-61)
62. У истоков финансового права. М., 1998. С. 137. [↑](#footnote-ref-62)
63. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 604. [↑](#footnote-ref-63)
64. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1935. Т. 2. С. 341-343. [↑](#footnote-ref-64)
65. У истоков финансового права. М., 1998. С. 138. [↑](#footnote-ref-65)
66. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 605. [↑](#footnote-ref-66)
67. У истоков финансового права. М., 1998. С. 139. [↑](#footnote-ref-67)
68. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 605. [↑](#footnote-ref-68)
69. Иловайский С. И. Учебник финансового права. Одесса, 1904. С. 161. [↑](#footnote-ref-69)
70. Никитский А.А. Основы финансовой науки и политики. М., 1909. С. 99. [↑](#footnote-ref-70)
71. Никитский А.А. Основы финансовой науки и политики. М., 1909. С. 100. [↑](#footnote-ref-71)
72. Яроцкий В.Г. Финансовое право: Лекции, читанные в Военно-Юридической Академии. СПб., 1898. С. 174. [↑](#footnote-ref-72)
73. Иловайский С.И. Учебник финансового права. Одесса, 1904. С. 171. [↑](#footnote-ref-73)
74. Озеров И.Х. Основы финансовой науки: Учение об обыкновенных доходах. М., 1905. С. 67. [↑](#footnote-ref-74)
75. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М., 2005. С. 97. [↑](#footnote-ref-75)
76. Капустин М.Н. Чтения о политической экономии и финансах. Ярославль, 1879. С. 259. [↑](#footnote-ref-76)
77. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М., 2005. С. 97. [↑](#footnote-ref-77)
78. У истоков финансового права. М., 1998. С. 139. [↑](#footnote-ref-78)
79. Иловайский С.И. Учебник финансового права. Одесса, 1904. С. 161. [↑](#footnote-ref-79)
80. Актуальные проблемы теории и практики финансового права Российской Федерации (под ред. А.Н. Козырина) / СПС ГАРАНТ, 2009. [↑](#footnote-ref-80)
81. Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права. Дисс. д.ю.н. Екатеринбург, 2003; Увайсаев Б.З. Принципы налогового права в системе принципов российского права. Дисс. к.ю.н. Ростов на Дону, 2005; Лопатникова Е.А. Реализация принципов налогового права. Дисс. к.ю.н. М., 2011 и др. [↑](#footnote-ref-81)
82. Экимов А.И. Справедливость и социалистическое право. Л., 1980. С. 38. [↑](#footnote-ref-82)
83. Материалисты Древней Греции. М., 1955. С.158. [↑](#footnote-ref-83)
84. Харт Г.Л.А. Понятие права. М., 2007. С. 164. [↑](#footnote-ref-84)
85. История политических и правовых учений. Учебник для вузов / под ред. Нерсесянца В.С. М., 2000. С. 97. [↑](#footnote-ref-85)
86. Гоббс Т. Избранные произведения. М., 1956. С. 27. [↑](#footnote-ref-86)
87. Кант И. Сочинения. Т. 2. М., 1964. С. 201. [↑](#footnote-ref-87)
88. Чистое учение о праве Ганса Кельзена. Сборник переводов. Выпуск 2. М., 1988. С. 156. [↑](#footnote-ref-88)
89. Экимов А.И. Справедливость и социалистическое право. Л., 1980. С. 28. [↑](#footnote-ref-89)
90. Семигин Г.Ю. Социальная справедливость и право. М., 2008. С. 74. [↑](#footnote-ref-90)
91. Алексеев С.С. Собрание сочинений в десяти томах. Проблемы теории права. Т. 3. М., 2010. С. 106. [↑](#footnote-ref-91)
92. Экимов А.И. Справедливость и социалистическое право. Л., 1980. С. 42. [↑](#footnote-ref-92)
93. Там же. С. 50. [↑](#footnote-ref-93)
94. Боннер А.Т. Законность и справедливость в правоприменительной деятельности. М., 1992. С. 14. [↑](#footnote-ref-94)
95. Там же. С. 16. [↑](#footnote-ref-95)
96. Цит. по Хайруллин В.И. Категория справедливости в истории политико-правовой мысли. М., 2011. С. 93. [↑](#footnote-ref-96)
97. Ролз Д. Теория справедливости. Новосибирск, 1995. С. 36. [↑](#footnote-ref-97)
98. Харт Г.Л.А. Понятие права. М., 2007. С. 162. [↑](#footnote-ref-98)
99. Орехов А.М. Справедливость как базисный принцип устройства общества: путь к очевидности // Вопросы философии. 2010. №9. С. 60-73. [↑](#footnote-ref-99)
100. Нерсесянц B.C. Философия права: Учебн. для вузов. М., 2001. С. 28. [↑](#footnote-ref-100)
101. Четвернин В.А. Демократическое конституционное государство: Введение в теорию. М., 1993. С. 24. [↑](#footnote-ref-101)
102. Романец Ю.В. Этические основы права и правоприменения / СПС ГАРАНТ, 2012. [↑](#footnote-ref-102)
103. Пресняков М.В. Конституционный принцип справедливости: юридическая природа и нормативное содержание. Дисс. д.ю.н. Саратов, 2009. С. 15-19. [↑](#footnote-ref-103)
104. Морхат П.М. Принципы права: нравственное содержание // Гражданин и право. 2007. №10. С. 15-26. [↑](#footnote-ref-104)
105. Экимов А.И. Справедливость и социалистическое право. Л., 1980. С. 38. [↑](#footnote-ref-105)
106. Ильин И.А. Справедливость или равенство? М., 2006. С. 457. [↑](#footnote-ref-106)
107. Левакин И.В. Право и религиозно-нравственные нормы российского общества // Журнал российского права. 2012. №6. С. 100. [↑](#footnote-ref-107)
108. Затулина Т.Н. Постановка проблемы регулирования принципов налоговых правоотношений (конституционный аспект) // Финансовое право. 2008. №6. С. 17. [↑](#footnote-ref-108)
109. Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права. Дисс. д.ю.н. Екатеринбург, 2003. С. 126. [↑](#footnote-ref-109)
110. Озеров И.Х. Основы финансовой науки. М., 1905. С. 216-217. [↑](#footnote-ref-110)
111. Там же. 217. [↑](#footnote-ref-111)
112. Краткий курс финансового права: Сост. по прогр. Киев. коммерч. ин-та (по Озерову, Ходскому… и др.) / М. Б-ский. Киев, 1915. С. 86. [↑](#footnote-ref-112)
113. Горлов И.Я. Теория финансов. Казань, 1841. С. 68. [↑](#footnote-ref-113)
114. Львов Д.М. Курс финансового права. Казань. 1887. С. 287. [↑](#footnote-ref-114)
115. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М., 2002. С. 247. [↑](#footnote-ref-115)
116. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 497. [↑](#footnote-ref-116)
117. У истоков финансового права. М., 1998. С. 137. [↑](#footnote-ref-117)
118. Горлов И.Я. Теория финансов. Казань, 1841. С. 69. [↑](#footnote-ref-118)
119. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 501. [↑](#footnote-ref-119)
120. Иловайский С.И. Учебник финансового права. Одесса, 1904. С. 166. [↑](#footnote-ref-120)
121. У истоков финансового права. М., 1998. С. 134. [↑](#footnote-ref-121)
122. Алексеенко М.М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А. Смита, Ж.-Б. Сэя, Д. Рикардо, Ж. Сисмонди и Дж. Ст. Милля. М., 2012. С. 18. [↑](#footnote-ref-122)
123. Горлов И.Я. Теория финансов. Казань, 1841. С. 70. [↑](#footnote-ref-123)
124. Львов Д.М. Курс финансового права. Казань, 1887. С. 298-300. [↑](#footnote-ref-124)
125. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 510, 513. [↑](#footnote-ref-125)
126. Ильин И.А. Справедливость или равенство? М., 2006. С. 468. [↑](#footnote-ref-126)
127. Львов Д.М. Курс финансового права. Казань, 1887. С. 294. [↑](#footnote-ref-127)
128. Горлов И.Я. Теория финансов. Казань, 1841. С. 73. [↑](#footnote-ref-128)
129. Львов Д.М. Курс финансового права. Казань, 1887. С. 289. [↑](#footnote-ref-129)
130. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М., 2002. С. 264. [↑](#footnote-ref-130)
131. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 528. [↑](#footnote-ref-131)
132. Иловайский С.И. Учебник финансового права. Одесса, 1904. С. 168. [↑](#footnote-ref-132)
133. Яроцкий В.Г. Финансовое право: Лекции, читанные в Военно-Юридической Академии. СПб., 1898. С. 179. [↑](#footnote-ref-133)
134. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 496. [↑](#footnote-ref-134)
135. Демин А.В. Общая теория налогово-правовых норм: Монография. М., 2012. С. 194. [↑](#footnote-ref-135)
136. Кучеров И.И. Справедливость налогообложения и ее составляющие (правовой аспект) // Финансовое право. 2009. №4. С. 25. [↑](#footnote-ref-136)
137. Пресняков М.В. Конституционный принцип справедливости: юридическая природа и нормативное содержание. Дисс. д.ю.н. Саратов, 2009. С. 16. [↑](#footnote-ref-137)
138. Разгулин С.В. О некоторых вопросах установления налогов и сборов // Финансы. 2001. №10. С. 35. [↑](#footnote-ref-138)
139. Урубкова И.А. Принципы справедливости и равенства в налоговом праве // Налоги и налогообложение. 2010. №5. С. 71. [↑](#footnote-ref-139)
140. Демин А.В. О соразмерности налогообложения // Финансы. 2002. №6. С. 39. [↑](#footnote-ref-140)
141. Венгеров А.Б. Теория государства и права: Учебник для юридических вузов. М., 1998. С. 509. [↑](#footnote-ref-141)
142. Радько Т.Н. Теория государства и права: учебник. М., 2012. С. 551. [↑](#footnote-ref-142)
143. Смирнов Д.А. Принципы российского налогового права: понятие, формирование, реализация: монография / под ред. Н.И. Химичевой. М., 2011. С. 100-101. [↑](#footnote-ref-143)
144. Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2010 года: по материалам VIII Межд. науч.- практ. конф. 15-16 апреля 2011 г., Москва / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2012. С. 5. [↑](#footnote-ref-144)
145. Демин А.В. Право, справедливость, налогообложение: исходные предпосылки // Право и политика. 2002. №6. [↑](#footnote-ref-145)
146. Постановление КС РФ от 04.04.1996 №9-П. [↑](#footnote-ref-146)
147. Определение КС РФ от 25.03.2004 №96-О. [↑](#footnote-ref-147)
148. Постановление КС РФ от 21.03.1997 №5-П. [↑](#footnote-ref-148)
149. Постановление КС РФ от 22.06.2009 №10-П. [↑](#footnote-ref-149)
150. [Постановление](garantF1://12041131.0) КС РФ от 14.07.2005 №9-П. [↑](#footnote-ref-150)
151. Франк Ф.К. Влияние конституционных принципов налогового права на развитие законодательства о налогах и сборах // Законодательство и экономика. 2003. №7. [↑](#footnote-ref-151)
152. Д.В. Винницкий. Предмет российского налогового права // Журнал российского права. 2002. № 10. [↑](#footnote-ref-152)
153. Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права. Дисс. д.ю.н. Екатеринбург, 2003. С. 126. [↑](#footnote-ref-153)
154. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1935. Т. 2. С. 341. [↑](#footnote-ref-154)
155. Демин А.В. Общие принципы налогообложения: каждому принципу – отдельная статья // Налоговед. 2013. №1. С. 19. [↑](#footnote-ref-155)
156. Иловайский С.И. Учебник финансового права. Одесса, 1904. С. 161. [↑](#footnote-ref-156)