

Е. В. Титова

доцент кафедры хозяйственного права
Донецкого национального университета,
канд. юрид. наук

**ПРИНЦИП РАВЕНСТВА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ПЕРЕД
ЗАКОНОМ: ВОПРОСЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ
НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА**

Ключевые слова: налогообложение, принципы, равенство, плательщики налогов, субъекты хозяйствования.

На настоящий момент структурирование налоговой системы еще не закончено, поэтому налоговое законодательство по сравнению с другими отраслями является наиболее нестабильной и динамично изменяющейся совокупностью правовых норм. В этих условиях возрастает роль общепризнанных принципов налогообложения, определяющих некоторые устойчивые ориентиры в развитии налогового законодательства [1, с. 95]. Одним из базовых принципов в этой сфере является принцип равенства налогоплательщиков перед законом.

В юридической литературе роль и значение принципов налогообложения анализировались в работах таких ученых как А. А. Атабиева [2], И. И. Бабин [3], О. В. Бакун [4], О. С. Башняк [5], А. В. Демин [1], Н. С. Крылова [6], Д. А. Смирнов [7] и др. Однако развитие законодательства и постоянно изменяющиеся потребности практики обуславливают актуальность проведения дальнейших исследований относительно подходов к закреплению принципа равенства налогоплательщиков в действующем законодательстве.

Целью статьи является уточнение законодательной характеристики принципа равенства плательщиков налогов перед законом с учетом необходимости реального обеспечения прав всех субъектов хозяйствования.

Как отмечают исследователи, основная масса налогоплательщиков, а также правоприменителей рассматривают принципы налогового права в качестве «сухой» теоретической конструкции, не играющей серьезной роли в процессе реализации. Во многом это вызвано поверхностным восприятием понятия принципов налогового права как явления. В то же время вопросы о принципах налогового права не могут замыкаться в кругу чисто логических проблем. Они требуют глубокого самостоятельного анализа, с помощью которого выясняются основные правовые черты и сущность принципов налогового права. Принципы выступают активным компонентом юридической практики, поскольку с их помощью можно достичь выполнения основных задач правоприменения [7].

Это наглядно продемонстрировали И. И. Бабин и А. В. Демин. В частности, авторы обосновали практическую значимость принципов налогового права по следующим направлениям. Во-первых, они незаменимы при толковании налоговых норм, поскольку при уточнении смысла и содержания норм всегда необходим определенный авторитетный образец (критерий), который находится на более высоком уровне нормативной иерархии. Во-вторых, принципы налогового права могут использоваться как частными, так и

© **Е. В. Титова**

публичными участниками налоговых отношений для дополнительного обоснования своих позиций. В-третьих, принципы налогового права могут выступать и непосредственными регуляторами налоговых отношений. Так, именно принципиальное положение о том, что «каждый обязан уплачивать налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом», является нормативной основой возникновения базовых налоговых правоотношений между плательщиками налогов и государством. В-четвертых, принципы выступают общими рамками в тех сферах, где правовая регламентация осуществляется на основании общедозволительной модели «разрешено все, что прямо не запрещено законом». В-пятых, принципы налогового права могут использоваться судами в процессе нормоконтроля, то есть для оценки конституционности (законности) нормативных правовых актов в сферах налогообложения. В-шестых, принципы незаменимы при ограничении квалифицированного молчания закона при пробелах в праве. В-седьмых, принципы могут служить непосредственным основанием решения конкретного дела в ситуации абсолютной неопределенности (пробелы в праве, не решенная коллизия норм...) [3, с. 76–78].

Также следует согласиться, что принципы налогообложения выступают важными ориентирами в правотворчестве и систематизации могут выступать важными ориентирами в правотворчестве и систематизации, толковании и реализации права. Так, во время принятия, изменения или отмены нормативных актов законодатель обязан учитывать действующие принципы национального и международного права [5, с. 10].

Налоговое право отличается своей спецификой и экономическим содержанием, но его принципы не свободны от общеправовых и иных факторов [8, с. 65].

Гражданское общество в Украине все еще находится в стадии становления. Некоторые ученые считают, что такой феномен как гражданское общество отсутствует в реальной действительности. Однако гражданское общество — необходимый элемент правового государства, для возникновения которого должно быть обеспечено всестороннее развитие свободной и ответственной личности. В этом случае проблема налогоплательщика — это проблема субъекта, включенного в систему общественных отношений, в социальную структуру общества [8, с. 67]. Принципы, лежащие в основе налогового законодательства Украины, закреплены в ст. 4 Налогового кодекса Украины [9]. Одним из основных принципов налогового законодательства, закрепленных в данной статье, называется принцип равенства всех плательщиков налогов перед законом.

Ранее существовала зависимость правового положения налогоплательщика от принадлежности к тому или иному классу, социальной группе, сословию. В настоящий момент общественные отношения в налоговой сфере достигли принципов всеобщности и равенства, что не исключает механизмов стимулирования налогообложения [8, с. 67].

В частности, в п. 4.1.2 ст. 4 Налогового кодекса Украины речь идет о равенстве всех плательщиков перед законом, недопущении налоговой дискриминации — обеспечении одинакового подхода ко всем плательщикам налогов вне зависимости от социальной, расовой, национальной, религиозной принадлежности, формы собственности юридического лица, гражданства физического лица, места происхождения капитала.

«Примечательна характеристика, которую дал принципу равенства экс-президент Германии Р. Харцог. Он назвал этот принцип Magna Charta налогового права. Воспроизводя данную цитату, судья Федерального Конституционного суда Р. Меллингхофф подчеркивает исключительную роль указанного принципа. По его словам, принцип равенства образует основу налоговой справедливости и

рассматривается как основной критерий оценки конституционности налоговых законов» [6, с. 18].

В теории налогового права данный принцип также признается одним из основных принципов налогообложения, хотя для отображения его сути используются разные определения. Так, одни авторы говорят о принципе юридического равенства налогоплательщиков перед государством и законом [2, с. 11], другие — о принципе справедливости, который включает всеобщность и соразмерность налогообложения, а также несение налогоплательщиками равного налогового бремени [1, с. 97].

Принцип равенства налогоплательщиков занимает важное место и в законодательстве многих стран. При этом подходы к его закреплению в нормах законодательных актов разных стран также имеют свою специфику.

В Налогово-страховом процессуальном кодексе Республики Болгария положения о равном применении законодательства в отношении всех налогоплательщиков обозначены в качестве принципа «законности». Так, в ст. 2(1) данного кодекса указывается, что «органы по доходам и публичные исполнители действуют в рамках своих полномочий, установленных законом, и применяют законы точно и одинаково в отношении всех лиц» [10].

В Налоговом кодексе Республики Беларусь в ч. 3 ст. 2 закреплено, что «налогообложение в Республике Беларусь основывается на признании всеобщности и равенства» [11].

Налоговый кодекс Российской Федерации в ч. 2 ст. 3 включает более развернутое определение принципа равенства налогоплательщика, в частности, указывая, что «налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев» [12].

Несмотря на различия в подходах к формулировке данного принципа бесспорным является то, что он предполагает недопустимость установления необоснованных различий в правовом положении различных категорий налогоплательщиков.

Проведенный анализ показывает, что с точки зрения оптимального отражения сущности данного принципа подход, используемый законодателем в п. 4.1.2 ст. 4 Налогового кодекса Украины, представляется недостаточно удачным.

Законодатель не ограничился констатацией равенства всех плательщиков перед законом и недопущения любых проявлений налоговой дискриминации, а пошел по пути детальной расшифровки данного положения непосредственно в норме закона. И сделал это, в целом, не совсем корректно. Указывая в п. 4.1.2 ст. 4 Налогового кодекса Украины, какие именно факторы не должны обуславливать разницу в подходах к субъектам налогообложения, законодатель делает такой перечень с одной стороны закрытым, а с другой — недостаточно полным. В п. 4.1.2 ст. 4 Налогового кодекса Украины о юридических лицах и физических лицах. В то же время одной из наиболее значимых категорий налогоплательщиков являются субъекты предпринимательской деятельности, которые функционируют в различных организационных формах (ст. 45 ХК Украины).

В п. 4.1.2 ст. 4 Налоговый Кодекс Украины не говорит о недопущении налоговой дискриминации, в контексте обеспечения одинакового подхода ко всем плательщикам налогов вне зависимости от их организационной формы.

К сожалению, на практике имеет место отступление от принципа несения налогоплательщиками равного налогового бремени именно относительно субъектов разных организационных форм.

Так, «нормы, которые регулируют договор комиссии, уверенно дают понять: имущество или деньги, которые комиссионер получает от комитента для выполнения договора комиссии или в процессе его исполнения (продажи или покупки), ему не принадлежат (ч. 1 ст. 1011, ч. 2 ст. 1014, ч. 1 ст. 1018 ГК Украины). Право собственности переходит только на вознаграждение. Однако в п. 292.4 НК Украины договор комиссии не упоминается. Поэтому единщики-комиссионеры не могут считать себя полностью защищенными от включения дохода от транзитных сумм» [13, с. 30–31].

«В письме ГНСУ от 22.03.2012 г. № 5472/6/15-2216, а также в тексте консультации, размещенной в ЕБНЗ в подкатегории 240.04, контролеры подтвердили вывод о том, что доход комиссионера-единщика составляет только его вознаграждение. Поэтому лишь вознаграждение подпадает под обложение единым налогом, а также принимается в расчет при проверке соответствия условиям пребывания в определенной группе единого налога по объемам дохода. Но этот вывод единщиков касается исключительно комиссионеров — юридических лиц. Как следует из другого разъяснения контролеров, размещенного в подкатегории 230.04 ЕБНЗ, доходом физлица-комиссионера, реализующего товары по договору комиссии, будет вся поступившая к нему выручка, включая транзитные суммы [14, с. 90].

В соответствии с позицией Высшего административного суда Украины, в подобных ситуациях следует руководствоваться п. 56.21 ст. 56 Налогового кодекса Украины. Этой нормой установлено, что в случае, когда норма этого кодекса или иного нормативно-правового акта, изданного на основании этого Кодекса, или когда нормы разных законов или разных нормативно-правовых актов допускают неоднозначное (многозначное) трактование прав и обязанностей плательщиков налогов или контролирующих органов, вследствие чего существует возможность принятия решения в пользу как плательщика налогов, так и контролирующего органа, решение принимается в пользу плательщика налогов [15].

Однако, «обосновывая свою точку зрения, контролеры привели такой аргумент. Пункт 4,5 Порядка 1637 требует, чтобы в Книге доходов плательщики единого налога, которые ее ведут, отражали фактически полученную сумму дохода, который поступил на текущий счет плательщика налогов и/или получен наличными» [13, с. 31].

Судебная практика в данном случае также придерживается сходной позиции. Например, «постановление ВАСУ от 10.11.11 г. № 5 по доходам физического лица — единщика принято не в его пользу» [14, с. 90].

Таким образом, в данном случае имеет место установление необоснованных различий в правовом положении юридических лиц и физических лиц — предпринимателей.

Как отмечают исследователи, существенное нарушение в рамках функционирующей налоговой системы принципа равенства и всеобщности налогообложения влечет коренное перерождение соответствующих отношений, в результате чего они утрачивают свойство собственно налоговых отношений. В равной степени значительное нарушение принципа равенства и всеобщности при установлении конкретного налога ведет к тому, что соответствующий платеж не приобретает свойства собственно налога, а может быть квалифицирован как незаконное фискальное взимание [16, с. 126].

По мнению О. В. Бакунова, основные принципы налогообложения и сборов в зависимости от того, нашли они формальное закрепление в Конституции государства и других ее законах или нет, не могут быть нарушены без негативных последствий для практики налогообложения. Закрепление этих принципов в законе лишь должным образом обеспечивает их реализацию, и не более, а принципами они являются по своей правовой природе. Вместе с тем, этот их дозаконный и в определенной степени даже надзаконный характер способствует воплощению в жизнь и защиты основ конституционного строя, конституционных прав и свобод человека и гражданина [4, с. 8].

С изложенным выше подходом можно, безусловно, согласиться в части наличия негативных последствий нарушения общих принципов налогообложения вне зависимости от их формального закрепления. В то же время представляется, что если такие принципы получают свое отражение в нормах действующего законодательства, то их изложение должно максимально точно и полно отражать их сущность.

В действующем законодательстве Украины содержание принципа равенства налогоплательщиков, помимо Налогового кодекса, раскрывается в Основных положениях налоговой политики Украины, утвержденных Постановлением Верховной Рады Украины от 4 декабря 1996 года [17]. Здесь указывается, что равенство, недопущение любых проявлений налоговой дискриминации — это обеспечение одинакового подхода к субъектам хозяйствования (юридическим и физическим лицам, включая нерезидентов) при определении обязанностей относительно уплаты налогов и иных обязательных платежей.

В Законе Украины «О системе налогообложения» от 25 июня 1991 года, который утратил силу в связи с введением в действие Налогового кодекса Украины, в ст. 3 среди принципов построения системы налогообложения значился принцип равенства, недопущения любых проявлений налоговой дискриминации, под которым понималось обеспечение одинакового подхода к субъектам хозяйствования (юридическим и физическим лицам, включая нерезидентов) при определении обязанностей относительно уплаты налогов и сборов (обязательных платежей) [18].

Как можно видеть, в данных актах больше внимания было уделено именно обеспечению равенства всех видов субъектов хозяйствования.

Согласно ч. 1 ст. 6 Хозяйственного кодекса Украины, одним из основных принципов хозяйствования в Украине является принцип обеспечения экономического многообразия и равная защита государством прав всех субъектов хозяйствования.

Учитывая вышеизложенное представляется целесообразным на законодательном уровне скорректировать формулировку сущности принципа равенства всех плательщиков налогов перед законом с учетом необходимости реального обеспечения прав всех субъектов хозяйствования. Пункт 4.1.2 ст. 4 Налогового кодекса Украины следует изложить в такой редакции: «обеспечение одинакового подхода ко всем плательщикам налогов вне зависимости от социальной, расовой, национальной, религиозной принадлежности, гражданства физического лица, организационной формы субъекта хозяйствования, формы собственности юридического лица, места происхождения капитала».

Реализация данного предложения будет способствовать оптимизации нормативного закрепления и совершенствованию практической реализации принципа равенства плательщиков налогов перед законом.

1. Демин А. Общие принципы налогообложения (Анализ судебно-арбитражной практики) / А. Демин // Хозяйство и право. — 1998. — №2. — С. 95-101.
2. Атабиева А. А. Правовые позиции конституционного суда Российской Федерации в сфере налогообложения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.02 / А. А. Атабиева. — М., 2012. — 24 с.
3. Бабін І. І. Принципи податкового права в умовах кодифікації: від декларування до практичного використання / І. І. Бабін, О. В. Дьомин // Науковий вісник Чернівецького університету: Збірник наук. праць. Вип. 604: Правознавство. — Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2011. — С. 74–80.
4. Бакун О. В. Поняття та правова природа конституційних принципів оподаткування громадян / О. В. Бакун // Науковий вісник Чернівецького університету. Вип. 70. Правознавство. Збірник наукових праць. — Чернівці: ЧДУ, 1998. — С. 83–90.
5. Башняк О. С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / О. С. Башняк; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. — Х., 2005. — 20 с.
6. Крылова Н. С. Общепризнанный принцип равенства и конституционные гарантии защиты прав гражданина в сфере налогообложения / Н. С. Крылова // Право. — 2010. — № 2. — С. 17–35.
7. Смирнов Д. А. Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации: автореф. дис. ... доктора юрид. наук.: 12.00.14 / Д. А. Смирнов. — Саратов, 2011. — 58 с. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://law.edu.ru/book/book.asp?bookID=1432343>.
8. Смирнов Д. А. Социальные, культурные и психологические факторы формирования и детерминации принципов налогового права России / Д. А. Смирнов // Юридическая наука и образование. — 2010. — Вып. 2010. — С. 65–80.
9. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. — 2011. — № 13–14, № 15–16, № 17. — Ст. 112.
10. Налогово-страховой процессуальный кодекс Республики Болгария [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.onlinebg.ru/mediawiki/index.php/>.
11. Налоговый кодекс Республики Беларусь (общая часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-3 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.old.nalog.gov.by/print/legal/effd4b83257d7f2b.html>
12. Налоговый кодекс РФ от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://www.consultant.ru/popular/nalog1/2_1.html#p112
13. Коваленко О. Посередницькі договори та єдиний податок: точки перетину / О. Коваленко // Все о бухгалтерском учете. — 2013. — № 5. — С. 28–31.
14. Коваленко Е. Посредничество у единщиков: включаем в доход / Е. Коваленко // Все о бухгалтерском учете. — 2013. — № 17–18. — С. 89–91.
15. Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України: Лист Вищого адміністративного суду від 10.02.2011 р. № 203/11/13 // Податки та бухгалтерський облік. — 2011. — № 44. — С. 43.
16. Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... доктора юрид. наук: 12.00.14 / Винницкий Д. В. — Екатеринбург, 2003. — 436 с.
17. Основні положення податкової політики в Україні: схвалені Постановою Верховної Ради України від 4 грудня 1996 року № 561/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. — 1997. — № 5. — Ст. 40.
18. Про систему оподаткування: Закон України від 25 черв. 1991 р. № 1251-XII // Відомості Верховної Ради України. — 1991. — № 39. — Ст. 510 (Закон втратив чинність).