

УДК 332.146.2

**ГУЩИНА ИРИНА ВЛАДИМИРОВ-
НА**

к. э. н., доцент кафедры мировой экономики и экономической безопасности, Байкальский государственный университет,
г. Иркутск, Россия
E-mail: 242748@mail.ru

ЯРУНИНА АННА ГЕРМАНОВНА

к. э. н., доцент, доцент кафедры мировой экономики и экономической безопасности, Байкальский государственный университет,
г. Иркутск, Россия
E-mail: YaruninaAC@bgu.ru

DOI:10.26726/1812-7096-2022-7-75-84

ТЕОРЕТИЧЕСКОЕ ОБОСНОВАНИЕ РАЗГРАНИЧЕНИЯ ПРИНЦИПОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

Аннотация. В данной статье рассматриваются подходы к определению понятия принцип, как теоретической конструкции, позволяющие выделить как принципы налогообложения, так и принципы построения налоговой системы. **Методологической основой** исследования являются как общие, так и частные научные методы познания, в том числе исторический, сравнительно-правовой, системно-структурный, аналитический, синтез, классификация и другие. **Целью исследования** является формирование четкой теоретической конструкции, позволяющей идентифицировать и определить место основных, исходных начал теории налогообложения. Для реализации поставленной цели необходимо решить следующие задачи: систематизировать имеющиеся научные представления о принципах налогообложения и налоговой системы, а также выделить критерии для разграничения принципов налогообложения и налоговой системы. **В результате** обзора научных исследований отечественных и зарубежных авторов относительно состава и содержания принципов налогообложения и принципов построения налоговой системы были сделаны выводы о том, что выделяя некоторые аспекты проявления действия принципа на практике авторы расширяли или сужали его содержание относительно классического принципа, однако в целом возможно проследить соответствие классических и современных принципов налогообложения несмотря на отличающиеся названия. Полученные в статье выводы позволили провести сопоставление принципов, их классификацию, а также в зависимости от организующей роли выделить принципы налогообложения и принципы построения налоговой системы.

Ключевые слова: принцип, принципы налогообложения, принципы налоговой системы.

GUSHCHINA IRINA VLADIMIROVNA

Candidate of Economics, Associate Professor of the Department
of World Economy and Economic Security,
Baikal State University, Irkutsk, Russia
E-mail: 242748@mail.ru

YARUNINA ANNA GERMANOVNA

Candidate of Economics, Associate Professor, Associate Professor
of the Department of World Economy and Economic
Security, Baikal State University, Irkutsk, Russia
E-mail: YaruninaAC@bgu.ru

THEORETICAL JUSTIFICATION OF THE DIFFERENTIATION OF PRINCIPLES TAXATION AND TAX SYSTEM

Abstract. *This article discusses approaches to the definition of the concept of principle as a theoretical construction, allowing to distinguish both the principles of taxation and the principles of the construction of the tax system. The methodological basis of the research is both general and private scientific methods of cognition, including historical, comparative-legal, system-structural, analytical, synthesis, classification and others. The purpose of the study is to form a clear theoretical structure that allows identifying and determining the place of the main, initial principles of the theory of taxation. To achieve this goal, it is necessary to solve the following tasks: to systematize the existing scientific ideas about the principles of taxation and the tax system, as well as to identify criteria for distinguishing the principles of taxation and the tax system. As a result of a review of scientific research by domestic and foreign authors on the composition and content of the principles of taxation and the principles of building the tax system, it was concluded that by highlighting some aspects of the manifestation of the principle in practice, the authors expanded or narrowed its content relative to the classical principle, but in general it is possible to trace the correspondence of classical and modern principles of taxation despite the different names. The conclusions obtained in the article allowed us to compare the principles, classify them, and also, depending on the organizing role, to distinguish the principles of taxation and the principles of building a tax system.*

1. Введение. В настоящее время в литературе можно встретить такие термины как принципы, признаки, критерии, правила, основные/характерные черты, свойства налогов и налоговой системы, которые у разных авторов включают в себя сходные или идентичные понятия, но относящиеся либо к признакам, либо к принципам; либо к налогообложению, либо к налоговой системе, что создает путаницу в основах теории налогообложения. Указанные недостатки теории налогообложения приводят к снижению эффективности реализации социально – экономического потенциала налога, как инструмента финансовой политики государства в целом и региона в частности, прежде всего это сказывается на правотворческом процессе, а также формировании таких отраслей и подотраслей права как финансовое, конституционное и налоговое право.

Недостаточная эффективность существующей правовой и организационной систем, регулирующих процесс налогообложения в РФ, определяет актуальность данной статьи.

Гипотезой исследования является, положение о том, что принципы налогообложения применимы для отдельного налога, они были сформулированные классиками экономической теории и остаются по смыслу неизменными до настоящего времени, так как и сама глубинная сущность налогообложения является объективной и не может изменяться с течением времени или в зависимости от территории применяя налога, тогда как налоговая система напротив, должна прежде всего выполнять возложенные на нее функции, в текущей ситуации, поэтому принципы построения налоговой системы прежде всего отражают организацию множества налогов для достижения определенных целей.

подавляющее большинство работ в которых рассматриваются принципы налогообложения и налоговой системы начинается с изучения работы А. Смита: «Исследование о природе и причинах богатства народов». [1]. При этом одни авторы считают, что А. Смит вывел правила налогообложения, другие, что принципы налогообложения и третьи называют эти же положения принципами налоговой системы. При подробном изучении научного труда А. Смита видно, что автор писал именно о принципах налогообложения, так как по тексту он использует исключительно термин налог (а не налоговая система) и в единственном числе [1, с. 341-343]. В следствие чего нельзя согласиться с такими авторами как Герасимова М. В. [2] и Черешнева Е. А. [3], которые считают, что А. Смит сформулировал принципы построения налоговой системы или с Е. А. Еременко, который считает, что «Смит сформулировал следующие основные четыре правила, давшие начало развитию новой политики налогов» [4].

2. Основная часть.

2.1 Анализ содержания принципов налогообложения

Принцип как теоретическая конструкция в рамках изучения той или иной научной категории, процесса или явления предполагает рассмотрение этого вопроса в разных направлениях. Толкование понятия принципа согласно словарю русского языка, включает в себя несколько аспектов: во-первых, «основное исходное положение» какой-либо «теории, учения, мировоззрения, теоретической программы», во – вторых «убеждение, взгляд на вещи» и в третьих «основная особенность в устройстве чего-нибудь» [5, с.614].

При изучении налога, как экономической категории в научной литературе рассматривают принципы налогообложения, принципы налоговой системы и принципы какого-либо конкретного налога или группы налогов.

Принципы налогообложения и налоговой системы являются близкими, но все же не идентичными понятиями. Однако, конкретная интерпретация этих принципов зависит от исходных понятий того, что понимать под налогообложением и что понимать под налоговой системой.

Некоторые авторы не считают необходимым проводить четкую границу между принципами налогообложения и налоговой системы. Как представляется, это связано с тем, что в определенной части научных работ под принципами налогообложения понимаются положения, на основе которых должна строиться налоговая система государства. Например, в работе Перова А. В. и Толкушкина А. В. [6, с. 32-34] в разделе под названием «Принципы налогообложения» приводится определение, что под «принципами налогообложения понимаются основные исходные положения системы налогообложения» [6, с.34]. Авторы изучают исторический аспект этого вопроса, а затем говорят о современных принципах налоговой системы, а не налогообложения. При этом к принципам налогообложения авторы относят: принципы А. Смита и А. Вагнера. К современным принципам налоговой системы авторы относят: стабильность, правовой характер, равномерное распределение тяжести налогообложения, соразмерность доходам, удобство, недискриминацию, минимальность издержек, нейтральность, информационную открытость, соблюдение налоговой тайны [6, с. 34-35]. В работе Клюкович З. А. отмечено, что в «теории налогообложения существуют общие установки и принципы, по которым осуществляется научно-практическая организация налогообложения» [7, с.13-14]. При этом принципы налогообложения А. Смита автор называет правилами. Клюкович З. А. приходит к выводу что принципы А. Смита не изменились и до нашего времени, и формирует свойства «хорошей» налоговой системы: административная простота, гибкость, политическая ответственность, справедливость, экономическая эффективность, которая в свою очередь, связана с распределением ресурсов. [7, с. 16].

Юткина Т. Ф. относит принципы А. Смита к классическим принципам налогообложения, затем выделяет принципы построения российской системы налогообложения (экономико-функциональные принципы и организационно-правовые принципы) и отдельно рассматривает принципы построения налоговой системы Российской Федерации. При этом к принципам построения системы налогообложения автор относит: стабильность, исключительно налоговые формы перераспределения доходов, однократность, нейтральность, равнонапряжённость, эластичность налоговой техники и др. К принципам налоговой системы: обязательность, всеобщность и равенство, недискриминационный характер, экономическое основание, стабильность и последовательность налоговой политики, паритет финансово общественных необходимых целей и др. [8, с. 216-217].

Авторы учебника под редакцией Алиева Б. Х. приходят к выводу, что «принципы налогообложения, предложенные классиками экономической теории и их последователями, совершенствуются, дополняются и сокращаются в соответствии с объективными обстоятельствами, складывающимися в процессе развития экономики государства и общества» [9, с. 41]. Однако, если под принципами принято понимать исходные положения, основы чего-либо, то они не должны быть подвержены частым изменениям. Принципы налогообложения в большинстве стран подразделяются на экономические, юридические и организационные [9, с. 41]. Такого же мнения придерживаются и другие ученые. Кроме того, отдельно рассматриваются организационные принципы налоговой системы. Вполне естественно, что у каждого автора имеется свой взгляд на состав и содержание принципов.

Можно предположить, что поскольку налог, как научная категория изучается и в экономике, и в юриспруденции, ученые пытаются каждый в рамках своих представлений об экономической теории и теории права соответственно выделить те или иные принципы. Принципы налогообложения обычно в себя включают: эффективность, равенство, справедливость, соразмерность, учет интересов налогоплательщика и определенность.

Эффективность это один из важнейших экономических принципов который выдвигал еще Адам Смит и который в той или иной интерпретации повторяется на протяжении всей налоговой истории человечества. «Исходя из самого понятия «эффективность» можно сказать, что затраты на сбор налогов не должны превышать сумм поступлений от них. В этом смысле налоговая система в большинстве случаев эффективна. Однако, иногда некоторые местные налоги бывают меньше, чем сумма, затраченная на распечатывание платежного извещения на его уплату, даже без учета заработной платы инспектора» [10]. Кроме того, с точки зрения этого принципа примерно в 1980-м году в нашей стране планировали отменить подоходный налог с граждан. Объяснялось это тем, что отчисления от прибыли в бюджет, плата за фонды и налог с оборота и т.п. платежи и налоги обеспечивают гораздо большие суммы поступлений чем подоходный налог. Этот налог требовал и гораздо более серьезных затрат на его исчисление и удержание. Надо было содержать бухгалтера на предприятии, инспекторов в отделах государственных доходов. Потом от этой идеи отказались. В последнее время этот принцип понимают следующим образом: «налоги не должны мешать развитию производства, одновременно содействуя проведению политики стабилизации и развитию экономики страны». Фактически сложно найти или изобрести налог, который не мешал бы развитию того или иного хозяйствующего субъекта. Или, например, такой налог, как акциз должен способствовать снижению производства и потребления социально вредных товаров. Считается, что налог должен стимулировать хозяйственную активность предприятий и граждан. В отношении предприятий можно сказать, что налог только тогда будет стимулировать хозяйственную активность, когда отдельные виды расходов на необходимые цели будут выведены в существенных объемах из - под налогообложения [11, с.60].

Принцип равенства и справедливости характеризуется тем, что «все юридические и физические лица должны принимать материальное участие в финансировании потребностей государства соразмерно доходам, получаемым ими под покровительством и при поддержке государства» [12, с. 134]. Как представляется, некоторые предприниматели могут возразить, что они получают доходы без помощи государства, а иногда и вопреки действиям государства. Например, крестьянин, который произвел продукцию животноводства и растениеводства и реализовал ее на рынке и получил доход. В России этот принцип соблюдается в аспекте того, что продукция животноводства и растениеводства, произведенная в личном подсобном хозяйстве без применения наемных работников, налогами на доход не облагается. Государство никаким образом не участвует в процессе производства ни прямым ни косвенным образом – налога нет. Хотя конечно, в абсолютном смысле это не так: государство всегда охраняет границы, оказывает услуги в сфере образования и здравоохранения. В этом же принципе выделяется вертикальность и горизонтальность. Вертикальность, это: рост дохода – рост ставок. «Однако с другой стороны, можно возразить, что тот субъект хозяйственной деятельности, который эффективнее работает и получает более высокие доходы не должен наказываться более высокими налоговыми ставками» [10]. Кроме того, по мнению отдельных исследователей вертикальность еще должна включать в себя правило, что больше налогов «должны платить налогоплательщики, которые получают больше материальных благ от государства». В этом аспекте соблюдение данного принципа весьма затруднительно, так как, как правило, больше материальных благ от государства получают социально незащищенные слои населения и налоги они часто не платят вообще по причине отсутствия доходов и имущества. В отношении же крупного бизнеса этот принцип работает в некоторых странах мира. Например, в настоящее время налогообложение компаний, которые занимаются добычей и экспортом полезных ископаемых составляет весьма значительный размер. Государства мира иногда даже и с оружием в руках часто готовы защищать интересы крупного нефтяного и не только нефтяного бизнеса. Горизонтальность, это одинаковый доход – одинаковая ставка. Можно сказать, что в России, как и в большинстве стран этот принцип стараются соблюдать.

В отдельный принцип выделяется «соотношение наполняемости бюджета и последствий налогообложения», который называется принцип соразмерности. Предполагается, что при разработке и введении основных элементов налога необходимо учитывать его влияние на поведение его плательщиков [13]. Характерный пример – налог на окна в Европе в средние века, который оказал влияние на архитектуру. Граждане, не желая платить налог уменьшали размер окон при строительстве домов. В нашей стране в отдельных городах и районах вводили налог на собак, что привело к резкому росту бездомных животных. Многие ученые отмечают, что учитывать влияние налога необходимо не только в текущий момент времени, но и на перспективу [14, с.98]. Считается, что с точки зрения теории, данный принцип хорошо иллюстрирует знаменитая кривая Лаффера [15], который доказал, что рост налоговой нагрузки до определенного размера обеспечивает рост налогов, а затем при росте нагрузки поступления падают. Однако, при применении такого подхода в США, ожидаемый эффект не наступил.

Необходимо уделить внимание и принципу определенности. Этот принцип означает, что все налоговые законы должны быть сформулированы таким образом, чтобы не допускать неясностей в толковании, должны быть законами прямого действия, не допускать необходимости в издании дополнительных инструкций и пояснений [16, с. 655]. «Можно с уверенностью сказать, что в полной мере этот принцип не соблюдается ни в одной стране мира. Налоговое законодательство часто связано и с бухгалтерским учетом, и с нормами в строительстве и с другими нормативно-правовыми актами. Поэтому оно достаточно сложно для понимания, применения и соответственно трактовки» [10]. В ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации сказано, что «все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, налогоплательщика страховых взносов, налогового агента)»¹

Однако, очень часто налогоплательщику бывает невозможно доказать в суде что, то или иное положение Налогового кодекса можно трактовать как неясность. Налогоплательщик должен иметь два разных ответа налоговых органов на один и тот же вопрос заданных примерно в одно и то же время. Однако, если говорить об этом принципе, как организационном, необходимо отметить, что налоговая система должна обладать свойством адаптации к перемене каких-либо факторов в жизни общества. Получается некое противоречие с одной стороны необходима стабильность, а с другой стороны необходима возможность адекватного реагирования на экономическую и даже на политическую конъюнктуру.

2.2 Анализ содержания принципов построения налоговой системы

Для построения налоговой системы, представляющей собой множество налогов, применяемых на данной территории, необходимо выделить такие принципы ее построения, которые прежде всего способствовали организации всей совокупности налогов в единую, четко работающую систему, направленную на достижение определенных целей и реализацию функций, стоящих перед государством.

В экономической литературе данные принципы принято называть организационными, в частности их выделял А. Вагнер [17], называя «административно – техническими или принципами податного/налогового управления» и относя к ним такие принципы как определенность, удобство и экономичность.

Эти же принципы, но в своей интерпретации, называя их «организационно – правовыми» выделяет и Ф. Ноймарк [18, с.303-306], такие как наглядность и общедоступность, которые соответствует определенности и экономичности А. Вагнера, а также прозрачности и практической налогообложения, который перекликается и с определенностью, и с удобством, рассматриваемых А. Вагнером.

Данные принципы, Ф. Ноймарк дополняет принципом беспротиворечивости / непротиворечивости налогообложения (прим. автора в зависимости от источника перевода). Последний принцип раскрывается через соотношение целей и средств налогообложения, которые должны рассматриваться прежде всего в стратегическом единстве, ответственно использоваться правительством.

¹ п.7ст.3 Налогового Кодекса Российской Федерации : Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 28.05.2022) // СПС «Консультант плюс»

Однако не всегда с течением времени количество организационных принципов росло, так Дж. Стиглиц, выделяет лишь принцип административной простоты, понимая его как простую и относительно дешевую систему налогового администрирования как для плательщиков, так и для государства. На наш взгляд данный принцип соответствует принципам удобства и экономичности А. Вагнера, и прозрачности и практичности, и общедоступности Ф. Ноймарка.

Необходимо отметить, что, не смотря на разные эпохи и страны принципы удобства для налогоплательщика и экономичности как для плательщика так и для государства безусловно признается всеми экономистами, со времен А. Смита. Того же мнения придерживается и А. Ф. Красина [19, с.62-65], так же выделяя среди организационных принципов «принцип сведения к минимуму издержек налогообложения» и «принцип создания максимальных удобств для налогоплательщика». Однако, дополняет их принципом налогового федерализма, который комментирует прежде всего с точки зрения правотворческой компетентности федеральных и региональных органов законодательной власти, что на наш взгляд полностью соответствует межотраслевым принципам конституционного, административного, финансового права, к которым следует так же отнести, и два следующих принципа, выделяемые А.Ф. Красиной «принцип единства налоговой системы» и «принцип налоговой централизации».

С учетом, того, что налоговое право принято относить к подотрасли финансового права и того обстоятельства, что автор выделила юридические принципы налогообложения в отдельную группу, логичнее три последних принципа отнести в данную группу.

Далее автором приводится четвертый принцип – множественности налогов, который А. Ф. Красина рассматривает с точки зрения государственной выгоды, так как большое разнообразие налогов позволяет охватить большее число плательщиков налогов и сборов, привлечь к обложению разнообразные объекты налогообложения, более равномерно распределить налоговые поступления во времени, что крайне важно для стабильного и полного формирования доходной части бюджетов всех уровней бюджетной системы. Здесь хотелось бы отметить два момента:

1. Более равномерное и справедливое распределение налогового бремени как в пространстве, во времени, так и по плательщикам скорее соответствует принципу экономической эффективности, фискально – бюджетным принципам.

2. Налоговая система представляет собой совокупность налогов и уже это подразумевает их множественность.

В силу вышеназванных обстоятельств выделение принципа множественности налогов как принципа построения налоговой системы было бы дублированием характерных черт самой налоговой системы как экономического, юридического и т.п. понятия.

Хотя автор, дает определение налоговой системы государства, различая как саму налоговую систему, так и систему налогов и сборов. В интерпретации автора «налоговая система – это совокупность существующих в данный момент в конкретном государстве существенных условий налогообложения юридических и физических лиц» [19, с.5]. Тогда как в отдельном параграфе, названном система налогов и сборов, приводится перечисление действовавших налогов в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Данный подход относительно понятия налоговой системы можно встретить так же в работах А. В. Брызгалина, К. С. Бельского, С. Ю. Гуровой и Я. Г. Шипеева [20, с.37]., тогда выделение принципа множественности налогов может быть более оправданным, и тем не менее, так как система налогов и сборов является в соответствии с этим подходом элементом налоговой системы, то множественность налогов должна быть присуща как элементу системы, так и всей системе в целом.

Далее автор рассматривает во взаимной увязке такие принципы как эластичность и стабильность налогов рассматривая их как с точки зрения стабильности и изменчивости, прежде всего законодательства, что опять же на наш взгляд делает их по своей сути правовыми принципами налогов в большей степени чем организационными. Рассматривая принцип эластичности налогов А. Ф. Красина [19, с.64] отмечает, что государство может изменять элементы существующих налогов, или вводить новые / отменять существующие налоги в зависимости от своих текущих потребностей, что позволяет отнести данный принцип и к фискально – бюджетным (гибкости).

Далее рассмотрим принцип множественности. Предполагается, что реализация этого принципа предусматривает разумное сочетание нескольких налогов, сборов и платежей. В идеальном варианте попытка налогоплательщика снизить сумму поступлений по одному налогу должна вызывать увеличение поступлений по другому налогу [21].

Некоторые авторы выделяют принцип учета интересов налогоплательщика [22, с.103-104]. Суть его сводится к тому, что все элементы налога должны быть определены, его расчет понятен, а сроки для уплаты удобны. В какой-то степени, это похоже на принцип удобства, который был выделен Адамом Смитом. В современной интерпретации к этому принципу добавляется тот факт, что некоторые налогоплательщики могут выбрать подходящую систему налогообложения (упрощенную, общую, ЕСХН, патентную, зарегистрироваться в качестве плательщика налога на профессиональный доход, получать доходы от реализации продукции животноводства и растениеводства и пр.) [23] Кроме того, налогоплательщики имеют право путем формирования отдельных положений приказа по учетной политике корректировать налоговую базу по некоторым налогам.

При рассмотрении следующей группы принципов, необходимо отметить, что авторы выделяли их, как принципы налогообложения. Как представляется, исходя из концепции данной статьи, организационные принципы налогообложения целесообразнее представить, как принципы налоговой системы. Например, Е. Н. Евстигнеев [24, с.19-21] в 2000 году относил: принцип единства, подвижности, стабильности, множественности, исчерпывающего перечня налогов. И. А. Майбуров [22, с.106-108] в 2007 году в организационные принципы налогообложения включил: принцип единства, подвижности (эластичности), стабильности, федерализма, гласности, одновременности. Некоторые принципы будут прокомментированы: принцип универсализации, удобства и времени взимания налога для налогоплательщиков, принцип разделения налогов по уровням власти, принцип единства, гласности, одновременности и определенности.

Соблюдение принципа универсализации предполагает то, что нельзя устанавливать дополнительные налоги, повышенные или пониженные ставки в зависимости от форм собственности, отраслевой принадлежности, гражданства и прочих тому подобных условий. В настоящее время в России при налогообложении налоговых нерезидентов устанавливаются разные правила налогообложения доходов в зависимости от гражданства. Как представляется, такой налог, как налог на добычу полезных ископаемых некоторым образом нарушает этот принцип, так как налоговая нагрузка у предприятий нефтегазодобывающей отрасли несколько выше, чем, например, у машиностроительной отрасли. Соблюдение принципа универсализации снижает эффективность выполнения налогами стимулирующей функции. Принцип предполагающий такое формирование налога, чтобы он был и понятен, и удобен иногда рассматривается и как экономический, и как организационный, и как юридический – некий универсальный принцип, предложенный, как уже отмечалось, еще Адамом Смитом.

Разделение налогов по уровням власти предполагает наличие у каждого уровня власти федерального, регионального и местного должны быть полномочия по введению и отмене налогов, установлению льгот и других элементов налога. Однако, все эти налоги должны быть предусмотрены налоговым законодательством. [25] Кроме того, необходимо контролировать правильность и законность установления этих элементов налога. Достаточно спорным практическим вопросом является соблюдение этого принципа в аспекте распределения доходов по уровням бюджетов. Работники финансовой системы многих субъектов Российской Федерации высказывают свое несогласие с распределением собранных на той или иной территории налогов. Причем, интересно отметить, что нижестоящий орган всегда недоволен вышестоящим и практически всегда находит аргументы несправедливого распределения доходов между бюджетами. В Иркутской области популярно выражение, что добавленная стоимость производится в Иркутской области, а оседает в Москве [26]. Как представляется, эта проблема имеет место, однако, не совсем верно относить ее к принципам налогообложения.

² Ст. 32 Налогового Кодекса Российской Федерации : Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 28.05.2022) // СПС «Консультант плюс»

³ Об основаниях прекращения налогообложения объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как кадастровая стоимость, в случае их принудительного изъятия у собственника. : Письмо> ФНС России от 13.07.2022 N БС-4-21/8943@ // СПС «Консультант плюс».

Исходя из принципа единства налоговой системы нельзя «устанавливать налоги, которые нарушают единство экономического пространства и налоговой системы» [22,с.106] любого государства. «Примером нарушения этого принципа является применявшийся на территории Российской империи в 18 веке так называемый «челябинский тариф», который вводил повышенное налогообложение на отдельные виды продукции животноводства и растениеводства из Сибири с целью недопущения этой продукции на европейские рынки»[10]. В настоящее время в России практикуется создание разного рода особых зон [27, с. 287], налогообложение которых не препятствует, а наоборот, стимулирует развитие экономики на территории этих зон путем установления налоговых льгот. «Главы некоторых территорий, где нет таких зон, могут считать, что принцип единства налоговой системы нарушается» [10].

Принцип гласности означает, все налоговые законы, нормативно-правовые акты должны быть официально опубликованы и доступны для налогоплательщика[22,с.107] Согласно этому принципу ст. 32² Налогового Кодекса Российской Федерации закрепляет за налоговыми органами обязанность информирования налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, о необходимости давать разъяснения и консультации о порядке исчисления и уплаты налогов. К сожалению, практически в каждом информационном письме федеральной налоговой службы имеется приписка о том, что «настоящее письмо носит информационно-справочный (рекомендательный) характер, не устанавливает общеобязательных правовых норм и не препятствует применению нормативно-правовых актов и судебных постановлений в значении, отличающемся от вышеизложенных разъяснений»³ в связи со сложностью и неоднозначностью трактовки отдельных положений налогового законодательства налоговые органы зачастую не в состоянии дать ответ налогоплательщику как ему поступить в той или иной ситуации. Поэтому налогоплательщики вынуждены так формировать свой запрос, чтобы он соответствовал дословному толкованию ст. 32 НК РФ. Например, формулировать вопрос с помощью расчетных показателей, чтобы задать вопрос о том, какую сумму следует уплатить, отразить в определенной строке налоговой декларации и т.п.

«Принцип одновременности или однократности налогообложения устанавливает правило,

Принцип		Современная интерпретация классических принципов	
Налоговой системы	Налогообложения	Справедливости	равенства, недискриминации, нейтральности, универсализации;
		Определенности	законности, приоритетности налогового законодательства, прозрачности, стабильности, наглядности;
		Удобства	учета интересов налогоплательщика, создания максимальных удобств для налогоплательщика;
		Экономичности	административной простоты, практичности;
	беспروتиворечивости / непротиворечивости, сведения к минимуму издержек налогообложения, общедоступности;		
	Множественности		
	Единства		
Подвижности, эластичности			
Исчерпывающего перечня			
Федерализма, податного управления, разделения по уровню государственной власти, налоговой централизации			
Однократности, одновременности			

Рис. 1. Обобщение принципов построения налоговой системы.

В данной работе мы не ставили цель представить все выделяемые принципы налогообложения и налоговой системы.

Налогообложение – это процесс исчисления и уплаты налогов с одной стороны и все-таки более абстрактное общее понятие, чем налоговая система, с другой стороны. И исходя из этого, принципы налогообложения должны представлять собой ту основу «устройства чего-либо», в соответствии с которой разрабатывается и устанавливается тот или иной налог.

Принципы налоговой системы должны выражать не только «основные начала» построения одного конкретного налога, но и всей совокупности (множества) налогов. Следовательно, принципы налоговой системы должны включать в себя и принципы налогообложения и принципы, позволяющие организовать множество налогов в единую налоговую систему, позволяющую выполнять свои задачи и функции. Таким образом, понятно, что количество принципов налоговой системы должно быть больше и они должны изменяться в соответствии с актуальным состоянием экономики и политики государства. Поэтому справедливо утверждать, что

Литература

1. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – Москва : Соцэкгиз, 1962. – 686 с.]
2. Герасимова М. В. Налогообложение Электронный учебно-методический комплекс // Уфа, Уфимский государственный нефтяной технический университет. 2015, https://ipkoil.ru/demo/nalogooblozhenie-gerasimova/Taxation/tutorial/themel_1.html
3. Черешнева Е.А. Принципы налоговой системы Российской Федерации // Международный научный журнал «Символ науки». 2017. № 12 С. 70-75
4. Еременко Е. А. Принципы налогообложения: историко-теоретический аспект // Финансы и кредит. 2013. № 38 (566) С. 79-80
5. Ожегов С.И., Шведова И.Ю. Толковый словарь русского языка: 72500 слов и 7500 фразеол. Выражений / Российская АН. Ин-т рус.яз.; Российский фонд культуры. - М.: Азъ Ltd., 1992–960с.
6. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: учебное пособие.–8-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2007. – 930 с. – (Основы наук)
7. Клюкович З.А. Налоги и налогообложение / З.А.Клюкович. – Ростов н/Д : Феникс, 2009. – 316 с.
8. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. Изд. 2-е, перераб. и доп. – М.: ИНФРА – М, 2001. – 576 с. (Серия «Высшее образование»)
9. Налоги и налогообложение: учебник / под ред. Б.Х. Алиева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2008.– 448 с.
10. Гуцина И.В., Ярунина А.Г., Бахматов С.А. К вопросу о целесообразности выделения признаков и принципов налогообложения и налоговой системы. // Baikal Research Journal. 2022. Т. 13, № 2. DOI 10.17150/2411-6262.2022.13(2).6. – EDN MNWQLM
11. Kotamaki M. Laffer curves and home production / M. Kotamaki // Nordic Tax Journal. - 2017. - Vol. 1. - P. 59-69.
12. Жуков Е.А. Концептуальные основы эффективной социально-экономической политики государства / Е.А. Жуков. – EDN VRAZVF. // МИР (Модернизация. Инновации. Развитие). – 2016. – Т.7, № 1. – С. 136–140.
13. Пятковская Ю. В. Финансовая система России как базовая категория финансовой науки и науки финансового права: подходы к определению // Baikal Research Journal. 2016. Т. 7, № 2. DOI : 10.17150/2411-6262.2016.7(2).20.
14. Налоги и налогообложение : учебник / под ред. И.А. Майбурова. – Москва : Юнити-Дана, 8-е изд. перераб. и доп. 2021. – 495 с.
15. Kazman S.B. Exploring the Laffer curve: behavioral responses to taxation / S.B. Kazman. - URL: <http://scholarworks.uvm.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1048&context=hcoltheses>.
16. Захарова Е.Н. Необходимость риск-ориентированного подхода в налоговом контроле // Известия Байкальского государственного университета. 2018. Т. 26, № 4. С. 650–660. DOI 10.17150/2500-2759.2018.28(4).650-660
17. Wagner A. Finanzwissenschaft, Zweiter Theil: Theorie der Besteuerung, Gebührenlehre und allgemeine Steuerlehre. Wien, 1883. S. 304.
18. Neumark F. Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik. Tübingen. 1970. S. 303-306.
19. Красина Ф. А. Налоги и налогообложение : учебное пособие. В 2-х частях / Ф. А. Красина. – Томск : факультет дистанционного обучения ТУСУРа, 2014. – Ч. I. – 124 с
20. Гурова С.Ю., Шипеев Я.Г. Эволюция понятий «налоговая система» и «система налогов» в контексте развития налогообложения в Российской Федерации // Вестник Российского университета кооперации. 2019. № 1(35) С. 34-38
21. Shevlin T. Macroeconomic effects of corporate tax policy / T. Shevlin, L. Shivakumar, O. Urcan. - DOI 10.1016/j.jaccsec.2019.03.004 // Journal of Accounting and Economics. - 2019. - Vol. 68, iss. 1.
22. Налоги и налогообложение : учебник / под ред. И.А. Майбурова. – Москва : Юнити-Дана, 2007. – 631 с.
23. Васильева Н. В. Современное состояние системы налогов и сборов: правовой аспект // Baikal

Research Journal. 2016. Т. 7, № 2. DOI : 10.17150/2411- 6262.2016.7(2).19.

24. Евстигнеев Е.Н. Основы налогообложения и налогового законодательства / Е.Н. Евстигнеев, Н.Г. Викторова. – Санкт-Петербург: Питер, 2004. – 256 с.

25. Орлова Е.Н., Завьялова Е.О. Таможенные льготы: механизм установления и практика применения // Baikal Research Journal. 2021. Т. 12, № 3. DOI : 10.17150/2411-6262.2021.12(3).2

26. Бубнов В.А., Окишева Н.К. Понятийный аппарат налогового потенциала //– DOI 10.17150/2411-6262.2022.13(1).3. – EDN BWXXKV // Baikal Research Journal. 2022. Т. 13, № 1.

27. Fedotov D.Yu. Tax burden and shadow economy growth in Russian regions / D.Yu. Fedotov.– EDN ACIMXA // Journal of Tax Reform. 2021. No. 3 (7). – P. 284–301.

References:

1. Smit A. Issledovanie o prirode i prichinah bogatstva narodov / A. Smit. – Moskva : Socekgiz, 1962. – 686 s.]

2. Gerasimova M. V. Nalogooblozhenie Elektronnyj uchebno-metodicheskij kompleks // Ufa, Ufimskij gosudarstvennyj neftyanoj tekhnicheskij universitet. 2015, https://ipkoil.ru/demo/nalogooblozhenie-gerasimova/Taxation/tutorial/theme1_1.html

3. Cheresheva E.A. Principy nalogovoj sistemy Rossijskoj Federacii // Mezhdunarodnyj nauchnyj zhurnal «Simvol nauki». 2017. № 12 S. 70-75

4. Eremenko E. A. Principy nalogooblozheniya: istoriko-teoreticheskij aspekt // Finansy i kredit. 2013. № 38 (566) S. 79-80

5. Ozhegov S.I., SHvedova I.YU. Tolkovyj slovar' russkogo yazyka: 72500 slov i 7500 frazeol. Vyrashenij / Rossijskaya AN. In-t rus.yaz.; Rossijskij fond kul'tury.- M.: Az'Ltd.,1992–960s.

6. Perov A.V., Tolkushkin A.V. Nalogi i nalogooblozhenie: uchebnoe posobie.–8-e izd., pererab. i dop. – M.: YUrajt-Izdat,2007. – 930 s. – (Osnovy nauk)

7. Klyukovich Z.A. Nalogi i nalogooblozhenie / Z.A.Klyukovich. – Rostov n/D : Feniks, 2009. – 316 s.

8. YUtkina T.F. Nalogi i nalogooblozhenie: Uchebnik. Izd. 2-e, pererab. i dop. – M.: INFRA – M, 2001.- 576 s. (Seriya «Vysshee obrazovanie»)

9. Nalogi i nalogooblozhenie: uchebnik / pod red. B.H. Alieva. – 2-e izd., pererab. i dop. – M.: Finansy i statistika, 2008.– 448 s.

10. Gushchina I.V., YArulina A.G., Bahmatov S.A. K voprosu o celesoobraznosti vydeleniya priznakov i principov nalogooblozheniya i nalogovoj sistemy. // Baikal Research Journal. 2022. Т. 13, № 2. DOI 10.17150/2411-6262.2022.13(2).6. – EDN MNWQLM

11. Kotamaki M. Laffer curves and home production / M. Kotamaki // Nordic Tax Journal. - 2017. - Vol. 1. - P. 59-69.

12. ZHukov E.A. Konceptual'nye osnovy effektivnoj social'no-ekonomicheskoy politiki gosudarstva / E.A. ZHukov. – EDN VRAZVF. // MIR (Modernizaciya. Innovacii.Razvitie). – 2016. – Т.7, № 1. – S. 136–140.

13. Pyatkovskaya YU. V. Finansovaya sistema Rossii kak bazovaya kategoriya finansovoj nauki i nauki finansovogo prava: podhody k opredeleniyu // Baikal Research Journal. 2016. Т. 7, № 2. DOI : 10.17150/2411-6262.2016.7(2).20.

14. Nalogi i nalogooblozhenie : uchebnik / pod red. I.A. Majburova. – Moskva : YUniti-Dana, 8-e izd. pererab. i dop. 2021. – 495 s.

15. Kazman S.B. Exploring the Laffer curve: behavioral responses to taxation / S.B. Kazman. - URL: <http://scholarworks.uvm.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1048&context=hcoltheses>.

16. Zaharova E.N. Neobhodimost' risk-orientirovannogo podhoda v nalogovom kontrole // Izvestiya Bajkal'skogo gosudarstvennogo universiteta. 2018. Т. 26, № 4. S. 650–660. DOI 10.17150/2500-2759.2018.28(4).650-660

17. Wagner A. Finanzwissenschaft, Zweiter Theil: Theorie der Besteuerung, Gebuhrenlehre und allgemeine Steuerlehre. Wien, 1883. S. 304.

18. Neumark F. Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik. Tübingen. 1970. S. 303-306.

19. Krasina F. A. Nalogi i nalogooblozhenie : uchebnoe posobie. V 2-h chastyah / F. A. Krasina. – Tomsk : fakul'tet distancionnogo obucheniya TUSURa, 2014. – CH. I. – 124 s

20. Gurova S.YU., SHipeev YA.G. Evolyuciya ponyatij «nalogovaya sistema» i «sistema nalogov» v kontekste razvitiya nalogooblozheniya v Rossijskoj Federacii // Vestnik Rossijskogo universiteta kooperacii. 2019. № 1 (35) S. 34-38

21. Shevlin T. Macroeconomic effects of corporate tax policy / T. Shevlin, L. Shivakumar, O. Urcan. - DOI 10.1016/j.jaccoco.2019.03.004 // Journal of Accounting and Economics. - 2019. - Vol. 68, iss. 1.

22. Nalogi i nalogooblozhenie : uchebnik / pod red. I.A. Majburova. – Moskva : YUniti-Dana, 2007. – 631 s.

23. Vasil'eva N. V. Sovremennoe sostoyanie sistemy nalogov i sborov: pravovoj aspekt // Baikal Research Journal. 2016. Т. 7, № 2. DOI : 10.17150/2411- 6262.2016.7(2).19.

24. Evstigneev E.N. Osnovy nalogooblozheniya i nalogovogo zakonodatel'stva / E.N. Evstigneev, N.G. Viktorova. – Sankt-Peterburg: Piter, 2004. – 256 s.

25. Orlova E.N., Zav'yalova E.O. Tamozhennye l'goty: mekhanizm ustanovleniya i praktika primeneniya // Baikal Research Journal. 2021. Т. 12, № 3. DOI : 10.17150/2411-6262.2021.12(3).2

26. Bubnov V.A., Okisheva N.K. Ponyatijnyj apparat nalogovogo potentsiala //– DOI 10.17150/2411-6262.2022.13(1).3. – EDN BWXXKV // Baikal Research Journal. 2022. Т. 13, № 1.

27. Fedotov D.Yu. Tax burden and shadow economy growth in Russian regions / D.Yu. Fedotov.– EDN ACIMXA // Journal of Tax Reform. 2021. No. 3 (7). – P. 284–301.