

ГЕНЕЗИС ПРИНЦИПОВ НАЛОГОВОГО ПРАВА В ЮРИДИЧЕСКОЙ НАУКЕ*

Е.Н. ГРИГОРЬЕВА, аспирантка Белорусского государственного экономического университета ©

Статья посвящена проблеме генезиса основополагающих начал налогового права в юридической науке. Автор рассматривает значение принципов права с точки зрения средства преодоления пробелов в праве. Выдвигается тезис о целесообразности исследования исторических закономерностей становления, развития и функционирования принципов налогового права в юридических источниках Великого княжества Литовского. Обосновывается существование и анализируется непосредственное влияние принципов сословности, религиозного равенства перед законом и принципа партикулярности на общественные отношения в сфере налогообложения. Анализ статутного законодательства и конституции Речи Посполитой позволяет сделать вывод о законодательном закреплении принципов приоритета представительных органов в области финансовой деятельности государства, исключительной компетенции законодательного органа в установлении, изменении и отмене налогов, принципа регулирования налоговых отношений законом.

Развитие социальных отношений опережает во времени издание нормативных правовых актов, правовые нормы которых предназначены для регулирования наиболее важных общественных отношений. Эта ситуация порождает правовой феномен, определяемый в теоретической юридической науке как пробел в праве. Изменить сложившуюся ситуацию возможно только путем принятия нормы права, т.е. посредством правотворчества. Однако в ряде случаев такой способ не только не выдерживает временных критериев, но и экономически нецелесообразен. Средством преодоления подобного рода ситуации является аналогия закона, т.е. разрешение конкретного юридического дела посредством норм права, регулирующих сходные отношения. Если ситуация не разрешима аналогией закона, то можно применить аналогию права. Суть последней заключается в применении общих начал и смысла законодательства. В этом случае принципы права как основополагающие начала, отправные положения, руководящие идеи, характеризующие сущность права, его содержание и назначение в обществе, способствуют преодолению пробелов в праве [1, с.184]. Принципы носят нормативное значение. Они наиболее быстро и адекватно реагируют на изменения, происходящие в общественной жизни, без каких-либо субъективных искажений в понимании происходящих процессов и лоббирования интересов.

Правовая материя принципов наиболее устойчива к различного рода социальным, политическим и другим изменениям. Они являются объективным отражением исторически сформировавшейся

социально-правовой действительности. В демократическом правовом государстве правовые принципы формулируются учеными на основе достижений правовой мысли за всю историю цивилизации, достижений отечественной правовой науки, учитывая при этом объективные закономерности развития общества [2, с.92]. Возникновение принципов права невозможно без зарождения их в правосознании и последующем закреплении в нормах права в процессе правотворчества. Исходя из этого как правосознание, так и правотворчество можно рассматривать в качестве одних из относительно самостоятельных и вместе с тем взаимосвязанных материальных источников принципов права.

Традиционно, согласно внутренней организации права, его принципы в целом подразделяются на общеправовые, межотраслевые и отраслевые, которые в свою очередь образуют целостную организованную совокупность. Система принципов права, как обстоятельно обосновывает А.Л. Захаров, представляет собой интеграцию однотипных по своей сущности принципов права в структурно упорядоченное единство, обладающее относительной самостоятельностью, стабильностью, автономностью функционирования и взаимодействием с внешней средой в целях урегулирования соответствующих общественных отношений [3, с.7,11]. Эту же точку зрения поддерживает В.С. Каменков, который отмечает, что система предполагает взаимозависимое соединение принципов в единое целое при сохранении самостоятельности и значимости каждого принципа в отдельности [4, с.8].

* Статья поступила в редакцию 9 апреля 2007 года.

Придерживаясь позиции относительно определения места налогового права как подотрасли финансового права по предметному признаку, систему принципов налогового права необходимо рассматривать как целостное структурное образование, являющееся составной частью белорусской правовой системы. Исходя из этого положения следует, что налоговому праву присущи такие общеправовые принципы, как демократизм, социальная справедливость, гуманизм, равенство всех перед законом, законность в праве, верховенство закона, юридическая ответственность только за виновное противоправное деяние, единство и соразмерность прав и обязанностей, взаимная ответственности государства и личности [5, с.3]. Принципы финансового права: единство финансовой политики и денежной системы, приоритет в области финансовой деятельности государства представительных органов перед исполнительными органами государственной власти, плановость как условие финансовой деятельности государства и другие оказывают непосредственное влияние на налоговые правоотношения [6; 7]. Исходя из своеобразия налогообложения и его правового регулирования, содержание вышеперечисленных принципов приобретает специфический характер, присущий только налоговому праву. Значимость этих принципов в юридической финансовой науке не оспаривается, однако государственная деятельность в области установления и сбора налогов не всегда осуществляется в рамках данных положений.

В теории налогового права еще не выработан однозначный подход к проблеме определения состава юридических принципов налогового права, как нет согласия относительно тождественности либо различия понятий «принципы налогового права» и «принципы налогообложения». На современном этапе исследованием проблемы определения юридического состава принципов налогообложения, их сущности, классификации на постсоветском пространстве наиболее активно занимаются юристы: Д.В. Винницкий, А. Демин, А.В. Брызгалин, А.Н. Козырин, С.А. Кудреватых, Н.П. Кучерявенко, С.Г. Пепеляев, Г.В. Петрова, А.А. Пилипенко, Д.А. Смирнов, Б.З. Увайсаев, О.И. Фомина и другие.

Соглашаясь с мнением С.С. Розовой, что научные классификации играют значительную роль в познании, поскольку служат важнейшим средством теоретического воспроизведения объекта исследования, а также в «хороших» устойчивых классификациях аккумулирован огромный исторический опыт человечества, необходимо рассматривать генезис развития принципов налогового права [8, с.215]. Другими словами показать исторические закономерности их становления, функционирования и развития. В этой связи понятно, что комплексное теоретическое осмысление

принципов невозможно без исследования исторических памятников права. Ретроспективный анализ своеобразия налоговых норм следует начинать с феодального права на территории современной Беларуси.

Анализ юридических источников, регулирующих общественные отношения в Великом княжестве Литовском, Русском и Жамойтском (далее – ВКЛ) XIV–XVI вв., приводит к выводу о значимости налогов как важнейшего признака суверенного государства и господства здесь принципа сословности феодального налогового права. Сущность последнего заключается в освобождении от государственного налогообложения феодалов – непосредственных собственников земли, и переложение бремени налогов на низшие слои общества (феодално-зависимое крестьянство и мещанство). Так, согласно первым общегосударственным привилегиям князя Ягайлы (1387 г.), устанавливались государственные привилегии в области налогообложения для феодалов католического вероисповедания. Нормы Городельского привилея 1413 года такие же права давали католическому духовенству. Данное обстоятельство приводит к внутрисословному противостоянию феодалов католического и православного вероисповедания, что послужило основанием для принятия общегосударственных привилегий 1432 и 1434 годов. Эти правовые акты ВКЛ законодательно закрепляли своеобразный принцип религиозного равенства перед законом. Из-под государственной налоговой юрисдикции наряду с феодалами выходят также католическое и православное духовенство, церковь, костел, монастыри и феодално-зависимые от них люди [9, с.40–42; 10, с.79–80; 11, с.140–141].

Важным этапом в развитии законодательства, в частности государственного права, становится привилея Казимира 1447 года Доктринальное толкование нормы статьи 10 рассматриваемого акта еще раз законодательно подтверждает исключение феодално-зависимого населения из-под государственной юрисдикции, что лишает их государственной защиты от произвола феодала-землевладельца. В силу данного привилея полномочия по взиманию налогов с населения были окончательно переданы отдельным феодалам. Эти положения в дальнейшем нашли свое закрепление в нормах привилея Александра 1492 года. Статья 1 правового акта освобождает от государственного налогообложения католическую и православную церковь, статья 9 освобождает феодалов и их подданных. Однако статья 23 привилея относит к исключительной фискальной компетенции государства изъятие в пользу последнего «на агульную земскую карысьць» налоги с границ и пивных заведений «корчмаў» [9, с.50]. Сословная направленность привилея особенно ярко прослеживается в статье 25, согласно которой

правительство ВКЛ обязано было не допустить равенства между привилегированными и низшими слоями феодального общества. Неслучайно привилей 1492 года исследователи в области государства и права называют своеобразной феодальной конституцией, которая окончательно закрепила принцип сословности.

В пользу существования принципа сословности говорят нормы областных и волостных, городских грамот (привилеев), которые выдавались отдельным административно-территориальным единицам ВКЛ и городам. Посредством этих источников средневекового права осуществлялось государственное регулирование на местах, законодательно закреплялся принцип ограничения власти местных государственных чиновников, что не позволяло им злоупотреблять своими служебными полномочиями в области государственных финансов. Кодификационная деятельность и, как следствие, изданные Статуты 1529, 1566, 1588 годов закрепили привилегированное положение богатых и знатных магнатов.

Освобождение феодалов из-под государственной юрисдикции в сфере налогообложения, согласно принципу сословности, приводит к возникновению практики установления и взимания ими любых налогов на своих землях.

Практика «рэляційных» (местных) соймиков стала основанием для возникновения принципа партикулярности как феномена белорусского феодального права в области налогообложения. Сущность этого явления заключалась в том, что феодалы, имея право назначения любых налогов на своей территории, зачастую отказывались на таких собраниях от распространения на свои частные землевладения государственных налогов, принятых Вальным соймом (главным законодательным органом государства). Такие соймы созывались депутатами на местах (своих административно-территориальных единицах) для ознакомления с отчетом избирателей и принятыми на государственном уровне решениями. Вальный сойм 1551 года принял постановление о взимании серебщины (военного налога). Из-за неурожая уплата была перенесена на 1552 год, а затем на 1553 год. Серебщина была обязательным налогом для шляхты, однако значительная ее часть уклонилась от уплаты этого налога [12, с.28–35]. В 1671 году шляхте Берестейского повета на «рэляційным» соймике довели до сведения принятие государственного решения об установлении военного налога. Однако, ссылаясь на отсутствие кворума, шляхта не привела в исполнение решение Вального сойма и отложила соймиковые дебаты по данному вопросу [10, с.128]. Таким образом, каждый соймик ВКЛ оставлял за собой право принятия своего решения на постановление главного сойма, что свидетельствует о нарушении государственных интересов и подрыве авторитета государства как публичной власти.

Понимание губительности сложившейся ситуации не оставляло равнодушными современников рассматриваемого периода. На наш взгляд, предложение М. Литвина о введении системы пропорционального налогообложения было довольно прогрессивно и отражает реформационно-гуманистическую направленность его трактата «О нравах татар, литовцев и москвитян». Эта система должна была охватывать все сословия ВКЛ, в том числе и шляхту, по принципу «тот, у кого земли больше, больше и вносил бы» [13, с.89]. М. Литвин критикует существовавшую практику взимания военных государственных налогов с населения: «до сих пор мы берем налоги на защиту государства от одних лишь подвластных нам бедных горожан и беднейших землевладельцев, обходя владельцев земель, тогда как они многое получают от своих латифундий (latifundiis), пашен, лугов ... А гораздо лучше шли бы военные дела и собирались нужные для нас подати, которые взимались бы с каждого человека, если бы пришло к концу начатое измерение всех земель и пашен, (принадлежащих) как шляхте, так и простому люду (plebeiorum)» [13, с.89].

Анализ норм Статута 1588 года приводит к выводу о постепенном ограничении полномочий привилегированного сословия в области взимания налогов. Статья 29 раздела I Статута 1588 года содержит нормы, запрещающие установление землевладельцами новых налогов и устанавливающие ответственность за их нарушение. Однако действовало положение «старины не трогать», т.е. продолжали взиматься установленные ранее налоги. Статья 30 того же раздела освобождает шляхту от определенного перечня налогов. Нормы статьи 2 «О вольностях шляхетских» раздела II не оставляют сомнений в продолжении существования принципа сословности [14, с.30–31, 42]. Развитие внутривольнических процессов в Речи Посполитой приводит к попытке проведения государственных реформ, в том числе и налоговых. Так, на Канвакационном сойме 1764 года принимается решение об ограничении применения при голосовании *liberum veto*. Решение экономических вопросов об установлении государственных налогов принимается большинством голосов, соймовым депутатам разрешается не придерживаться распоряжений соймиков, если те перечат решениям Вального сойма. На законодательном уровне идет возвращение к принципу пропорционального равенства. В пользу данного положения свидетельствует факт введения в 1764, 1765 годы обязательного для всех сословий, в том числе шляхты и духовенства, единого таможенного, генерального налога; одновременной отмены внутренних пошлин также отменяются партикулярные налоги; вводится всеобщий (всеобщий) военный налог. Проведение налоговой политики становится исключительной компетенцией

государства. В Конституции Речи Посполитой 3 мая 1791 года нашли законодательное закрепление принцип исключительной компетенции законодательного органа в установлении «вековечных» налогов (раздел 6), принцип регулирования налоговых отношений законом, приоритет в области финансовой деятельности государства представительных органов перед исполнительными органами государственной власти [9, с.168]. Существование последнего принципа в рассматриваемом правовом акте подтверждается нормами, регулировавшими порядок формирования и деятельности исполнительной власти (правительства). Так, в разделе 7 рассматриваемого правового документа содержится прямой запрет исполнительной власти на установление и толкование законов, введение «под каким бы то ни было названием налогов и сборов» [9, с.170]. Отражение в законодательных актах данных принципов было ничем иным, как показателем буржуазного правового мышления, попыткой реформирования государства и сохранения его суверенитета.

Считаем необходимым отметить, что исследование генезиса принципов налогового права в юридической науке способствует объективному восприятию современного понимания данных

отправных положений. Принципы налогового права представляют собой структурно упорядоченную совокупность независимых, взаимодействующих и, вместе с тем, взаимодополняющих правовых положений, которые предопределяют содержание и систему норм налогового права. Аргументируется положение о влиянии общеправовых принципов сословности, религиозного равенства перед законом на налоговые правоотношения. На наш взгляд, существование принципа партикулярности в налоговом праве Великого княжества Литовского находилось в противоречии с одной из экономических функций государства – функцией налогообложения. Попыткой преодоления такого рода конфликтной ситуации явилось закрепление на законодательном уровне принципов пропорционального равенства, приоритета представительных органов перед исполнительными органами государственной власти в области финансовой деятельности государства, исключительной компетенции законодательного органа в установлении, изменении и отмене налогов, регулирования налоговых отношений законом, что свидетельствует о быстром и адекватном реагировании государства на происходящие процессы политического и экономического характера посредством правотворчества.

ЛИТЕРАТУРА

1. Вишневский, А.Ф. Общая теория государства и права: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. / А.Ф. Вишневский, Н.А. Горбатов, В.А. Кучинский; под общ. ред. проф. В.А. Кучинского. Минск: Изд-во деловой и учеб. лит-ры, 2006. 656 с.
2. Зажицкий, В.И. Правовые принципы в законодательстве Российской Федерации / В.И. Зажицкий // Государство и право. 1996. №11. С. 92–98.
3. Захаров, А.Л. Межотраслевые принципы права: автореф. дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.01 / А.Л. Захаров. Казан. гос. ун-т. Казань, 2003. 31 с.
4. Каменков, В.С. Основные принципы хозяйственного судопроизводства в новом хозяйственном процессуальном кодексе Республики Беларусь / В.С. Каменков // Вестн. Вышш. Хоз. Суда Респ. Беларусь. 2004. №24. С. 5–38.
5. Брызгалин, А.В. Принципы налогового права: теория и практика / А.В. Брызгалин // Законодательство и экономика. 1997. №19–20. С. 3–9.
6. Финансовое право: учеб. / О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева [и др.]; отв. ред. Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопятенко. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. 536 с.
7. Химичева, Н.И. Принципы финансового права и проблемы его развития / Н.И. Химичева // Законодательство России в XXI веке. М., 2002.
8. Розова, С.С. Классификационная проблема в современной науке / С.С. Розова; отв. ред. Л.С. Сычева. Новосибирск: Наука, 1986. 223 с.
9. Вішнеўскі, А.Ф. Гісторыя дзяржавы і права Беларусі ў дакументах і матэрыялах: са старажытных часоў да нашых дзён: вучэб. дап. / А.Ф. Вішнеўскі, Я.А. Юхо; пад агульнай рэдакцыяй прафесара А.Ф. Вішнеўскага. Мінск: Акадэмія МУС Рэспублікі Беларусь, 1998. 310 с.
10. Вішнеўскі, А.Ф. Гісторыя дзяржавы і права Беларусі: вучэб. дап. / А.Ф. Вішнеўскі. Мінск: Акадэмія МУС Рэспублікі Беларусь, 2003. 319 с.
11. Юхо, Я.А. Кароткі нарыс гісторыі дзяржавы і права Беларусі: вучэбны дап. / Я.А. Юхо. Мінск: Універсітэцкае, 1992. 270 с.

12. Пичета, В.И. Аграрная реформа Сигизмунда – Августа в Литовско-Русском государстве / В.И. Пичета; под ред. В.Д. Королюка, А.П. Пичета, Н.И. Улащика. М.: Академия наук СССР, 1958. 547 с.

13. Литвин, М. О нравах татар, литовцев и москвитян / М. Литвин; перевод В.И. Матузовой; отв. ред. А.Л. Хорошкевич. М.: Изд-во МГУ, 1994. 149 с.

14. Статут Вялікага княства Літоўскага 1588 / пер. на бел. мову А.С. Шагун. Мінск: Беларусь, 2005. 206 с.

SUMMARY

The article is devoted to a problem of the basic principles genesis for the tax law in jurisprudence. The author considers the law principle significance from the standpoint of overcoming the law blank means. The thesis concerning expediency of research in historical regularities of formation, development and functioning of the tax law principles in the Grand Duchy of Lithuania juridical sources is put forward. Existence proves and direct influence of class principles, the religious equality in the face of the law and the particularism principle of public relations in the taxation sphere is analyzed. The analysis of the statute legislation and the constitution of the Kingdom of Poland allows to think about the legislative strengthening of principles of a priority of legislative authorities in the face of executive powers in the field of financial State activity, the exclusive role of legislature in establishment, change and cancelling of taxes, a principle of regulation tax relations by the law. The given theses allow to think about bourgeois orientation and spirit of investigated historical monuments of the national legislation that the principles of the tax law were a basis for development of qualitatively new public relations.