

2. Технический и правовой механизмы подвергались постоянному совершенствованию (от простого объявления публичного заказа и поиска исполнителей до проверки соблюдения правил проведения торгов).

3. Уже первые конкурсы обладали специфическими чертами, характерными и для современных торгов, в первую очередь речь идет об открытости и публичности проводимого отбора, были выработаны формы закупок – аукцион (тендер), конкурс, смешанная форма.

4. Коррупционные проявления в сфере государственных закупок существовали и на ранних этапах становления и развития исследуемого института (государство при этом активно принимало меры по минимизации коррупционных проявлений в данной области, вводя на разных этапах исторического развития различные меры ответственности, вплоть до уголовной).

1. Аминов, Д.И. Коррупция как социально-правовой феномен и пути ее преодоления : учеб. пособие / Д.И. Аминов, В.И. Гладких, К.С. Соловьев. М. : Юристъ, 2002.

2. Бохан, В.Ф. Подрядные торги: сущность, проблемы, перспективы / В.Ф. Бохан. Минск : Дикта, 2008.

3. История торгов в России [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.mari-tender.ru/article.php?id_article=1133&tpl=46. Дата доступа: 10.03.2013.

5. Павлова-Сильванская, М.П. Учреждение о губерниях 1975 г. и его классовая сущность : автореф. дис. ... канд. ист. наук / М.П. Павлова-Сильванская. М., 1964.

7. Яруллин, С.М. История возникновения и развития государственного заказа в России / С.М. Яруллин // История государства и права. 2010. № 20.

Дата поступления в редакцию: 17.10.13

V.S. Galtsov, PhD of law, associate professor, lecturer of the chair of economic security of the Academy of the Ministry of Internal Affairs of the Republic of Belarus; A.V. Deshuk, post-graduate student of scientific and pedagogical faculty of the Academy of the Ministry of Internal Affairs of the Republic of Belarus

STAGES OF THE DEVELOPMENT OF INSTITUTE OF GOVERNMENT PROCUREMENTS IN BELARUS

Questions of formation of institute of the state purchases in the Republic of Belarus are considered in the article. The object of research are the separate legal certificates operating during the considered historical period. The basic tendencies of formation and development of the state purchases in the Republic of Belarus are designated.

Keywords: government procurements, auction, competitions, state needs, gilded-edged contract.

УДК 347.73(476)(043.3)

Е.Н. Григорьева, кандидат юридических наук, доцент кафедры правоведения Белорусского государственного экономического университета

ПРИНЦИП ЕДИНСТВА НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ В ЮРИДИЧЕСКОЙ НАУКЕ И ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ

Исследуются доктринальные подходы к определению правовой природы и сущности принципа единства налоговой системы, анализируется законодательство ряда государств – участников СНГ. Выявляются направления развития представления о принципе единства налоговой системы в науке налогового права.

Ключевые слова: принцип единства налоговой системы, доктрина, законодательство государств – участников СНГ, принцип единой финансовой политики, принцип единства экономического пространства, налоговый суверенитет государства.

Современное состояние и дальнейшее развитие общественных отношений, в том числе и в области налогообложения, обуславливает эволюцию как юридической мысли в области доктрины налогового права, так и налогового законодательства в соответствии с реалиями современности. Нередко объективное изменение общественных отношений требует переосмысления устоявшегося понимания некоторых правовых категорий, к которым относится принцип единства налоговой системы.

Традиционно к принципу единства налоговой системы в доктрине налогового права обращен интерес многих правоведов. И.И. Кучеров уделяет внимание конституционному уровню закрепления принципа единства налоговой системы. Он пишет, что о единообразии всех пошлин, податей и акцизов на всей территории государства говорится в разд. 8 ст. 1 Конституции США [8, с. 20]. Н.С. Крылова отмечает, что именно в данном государстве впервые в истории принцип единообразия налогов был закреплен на конституционном уровне [7, с. 71]. А.В. Демин на основе анализа практики Конституционного суда РФ пришел к выводу, что данное отправное положение логически вытекает из конституционных принципов единой финансовой политики и единства экономического пространства России [4; 5, с. 99]. А.В. Брызгалин, рассмотрев принцип единства налоговой системы, первоначально занял аналогичную позицию, утверждая, что данное основополагающее начало не только развивает одну из

основ конституционного строя России – принцип единства экономического пространства, но и обеспечивается единой системой федеральных налоговых органов [9, с. 187]. Однако в последующих рассуждениях исследователь приходит к выводу об отсутствии единства налоговой системы российского государства. В качестве аргумента автор приводит наличие льгот, специальных налоговых режимов и особых экономических зон [2]. На недопустимость налогов и сборов, нарушающих единое экономическое пространство РФ, указывает и А.Н. Козырин [6, с. 35–36].

Е.Л. Васянина в результате анализа системы фискальных сборов в законодательстве РФ выделила принцип ее организационно-правового единства. Также, основываясь на том, что первоосновой рассматриваемого принципа является провозглашенный Конституцией РФ принцип единства экономического пространства, правовед приходит к выводу, что его сущность выражается в централизованном порядке установления фискальных сборов, «обеспечивается единой системой федеральных налоговых органов», таможенных органов, осуществляющих контроль за поступлениями фискальных платежей в бюджет, «предполагает осуществление такого законодательного регулирования экономических, включая финансовые, отношений, которое способствовало бы достижению указанной цели» [3, с. 13].

А.А. Пилипенко принцип единства налоговой системы относит к одним из современных принципов ее организации. Исследователь отмечает, что с данным отправным положением неразрывно связаны принцип исчерпывающего перечня налогов и принцип подвижности налоговой системы. Исследователь полагает, что установление исчерпывающего перечня налогов является основой осуществления полноценной кодификации налогового законодательства. Подвижность налоговой системы проявляется в определенной способности реагировать на изменения социально-экономической ситуации посредством ввода либо отмены тех или иных налогов [10, с. 297–299].

Итак, в теории налогового права установилось однозначное представление о принципе единства налоговой системы, его сущности и взаимосвязи с конституционными принципами единой финансовой политики и единства экономического пространства. За рамками приведенных точек зрения на предмет исследования остался вопрос о взаимосвязи принципа единства налоговой системы с правами человека, в рассматриваемом случае – правом на экономическую деятельность, а также о его соотношении с категориями «налоговые преференции», «особые режимы налогообложения», «налогообложение отдельных категорий плательщиков».

Обратимся к законодательству государств – участников СНГ. В ст. 8 НК Кыргызстана сформулирован принцип единства налоговой системы следующим образом: «налоговая система Кыргызской Республики является единой на всей территории Кыргызской Республики». Аналогичным образом данный принцип сформулирован в НК Казахстана с дополнением «в отношении всех налогоплательщиков (налоговых агентов)» (ст. 8). В законе Республики Армения от 12 мая 1997 г. № ЗР-107 «О налогах» установлено: «В Республике Армения действует единая налоговая система» (ст. 5). В ст. 9 «Принцип единства налоговой системы» НК Узбекистана предусмотрено, что налоговая система является единой на всей территории Республики Узбекистан в отношении всех налогоплательщиков. Не допускается установление налогов и других обязательных платежей, прямо или косвенно ограничивающих свободное перемещение в пределах таможенной территории данного государства товаров (работ, услуг) или финансовых средств.

Одним из основных начал законодательства о налогах и сборах России также является недопустимость установления налогов и сборов, нарушающих единое экономическое пространство РФ, в частности прямо или косвенно ограничивающих свободное перемещение в пределах территории РФ товаров (работ, услуг) или финансовых средств, а также ограничения не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций или создания препятствий для нее (п. 4 ст. 3 НК РФ). Иными словами, в основе данного принципа находятся конституционные принципы единства финансовой политики и экономического пространства государства. Такой же запрет содержится в п. 3.4 ст. 3 НК Азербайджана.

Конституционный суд РФ определил свою позицию по отношению к рассматриваемому принципу следующим образом: «Недопустимо как введение региональных налогов, которое может прямо или косвенно ограничивать свободное перемещение товаров, услуг, финансовых средств в пределах единого экономического пространства, так и введение региональных налогов, которое позволяет формировать бюджеты одних территорий за счет налоговых доходов других территорий либо переносить уплату налогов на налогоплательщиков других регионов. Единство экономического пространства и, следовательно, единство налоговой системы обеспечиваются единой системой федеральных налоговых органов. Налоговые органы, как относящиеся к федеральным экономическим службам, в соответствии с Конституцией РФ находятся в ведении РФ. В субъектах РФ они являются территориальными органами федеральных органов исполнительной власти, а не органами субъектов РФ» [11].

Следует согласиться с мнением Т.С. Бойко о том, что конституционной основой данного принципа в Республике Беларусь являются: положение о защите государством своей независимости, территориальной целостности, конституционного строя, об обеспечении законности и правопорядка; право граждан на свободное передвижение и выбор места жительства; положение о проведении на территории Респуб-

лики Беларусь единой бюджетно-финансовой, налоговой, денежно-кредитной и валютной политики [1, с. 82]. В основе данного вывода находится содержание п. 4 ст. 2 НК Республики Беларусь о запрете на установление налогов, сборов (пошлин) и льгот по их уплате, наносящих ущерб национальной безопасности Республики Беларусь, ее территориальной целостности, политической и экономической стабильности, в том числе нарушающих единое экономическое пространство Республики Беларусь, ограничивающих свободное передвижение физических лиц, перемещение товаров (работ, услуг) или финансовых средств в пределах территории Республики Беларусь либо создающих в нарушение Конституции Республики Беларусь и принятых в соответствии с ней законодательных актов иные препятствия для осуществления предпринимательской и другой деятельности организаций и физических лиц, кроме запрещенной законодательными актами.

Резюмируя изложенное, следует подчеркнуть, что в основе рассмотренного исходного начала налогового законодательства находятся конституционные положения о защите государством своей независимости, территориальной целостности, конституционного строя, об обеспечении законности и правопорядка; право граждан на свободное передвижение и выбор места жительства, а также принципы единой финансовой политики и единства экономического пространства. Принцип единства налоговой системы служит обеспечению реализации и соблюдения налогового суверенитета государства, в том числе и Республики Беларусь, а также свободе использования способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности, т. е. реализации права на экономическую деятельность. Следует согласиться с мнением Е.П. Ярмош о том, что «налоговая система Республики Беларусь постоянно развивается и совершенствуется соответственно происходящим в стране социально-экономическим процессам» [12, с. 1]. В этой связи установление специальных режимов налогообложения (особых режимов налогообложения, налогообложения отдельных категорий плательщиков), различного рода преференций (в том числе и льгот по отдельным налогам) не находится в противоречии с сущностью принципа единства налоговой системы, а, напротив, подчеркивает возможность дифференциации элементов налоговой системы государства для приведения в соответствие с социально-экономической действительностью при сохранении ее единства. Тем не менее изучение взаимосвязи и взаимовлияния принципа единства налоговой системы и вышеприведенных категорий требует, на наш взгляд, дальнейших доктринальных изысканий.

1. Бойко, Т.С. Правовые позиции Конституционного Суда Республики Беларусь в связи с реализацией основных принципов налогообложения / Т.С. Бойко // Весн. Канстытуц. Суда Рэсп. Беларусь. 2006. № 2.

2. Брызгалин, А.В. К вопросу об единстве налоговой системы России (продолжая тему) / А.В. Брызгалин // О налогах и о жизни [Электронный ресурс] : персонал. блог Аркадия Брызгалина. 2013. Режим доступа: http://www.nalog-briz.ru/2012/10/blog-post_491.html. Дата доступа: 25.06.2013.

3. Васянина, Е.Л. Система фискальных сборов по законодательству Российской Федерации / Е.Л. Васянина // Финансовое право. 2008. № 5.

4. Демин, А.В. Единство налоговой системы как базовый принцип налоговой политики Российской Федерации / А.В. Демин // Правовая политика и правовая жизнь. 2002. № 4.

5. Демин, А.В. Общие принципы налогообложения (анализ судебно-арбитражной практики) / А.В. Демин // Хозво и право. 1998. № 2.

6. Козырин, А.Н. Основные начала законодательства о налогах и сборах / А.Н. Козырин // Аудитор. 2005. № 12.

7. Крылова, Н.С. Налоговое регулирование в федеративных государствах: конституционно-правовые аспекты / Н.С. Крылова // Государство и право. 2001. № 6.

8. Кучеров, И.И. Состав принципов налогообложения и их правовое закрепление / И.И. Кучеров // Финансовое право. 2009. № 3.

9. Налоги и налоговое право : учеб. пособие / под ред. А.В. Брызгалина. М. : Аналитика-Пресс, 1997.

10. Пилипенко, А.А. Финансовое право : учеб. пособие / А.А. Пилипенко. Минск : Кн. дом, 2007.

11. По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» : постановление Конституц. суда Рос. Федерации, 21 марта 1997 г., № 5-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1997. № 13.

12. Ярмош, Е.П. Досудебное урегулирование налоговых споров в Республике Беларусь : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Е.П. Ярмош ; Белорус. гос. ун-т. Минск, 2012.

Дата поступления в редакцию: 10.09.13

H.N. Grigoryeva, PhD of law, lecturer of the chair of jurisprudence of the Belarussian State Economic University

PRINCIPLE OF UNITY OF THE TAX SYSTEM IN THE LEGAL SCIENCE AND LAW

The article examines the doctrinal approaches to the determination of the legal nature and essence of the principle of the unity of the tax system, analyzed a number of state laws – the CIS. Identifies the direction of view of the principle of unity of the tax system in the science of tax law.

Keywords: the principle of unity of the tax system, the doctrine, the legislation of CIS member States, the principle of a single financial policy, the principle of unity of economic space, the sovereignty of a state tax.