

**А. А. Пилипенко**

## **СПРАВЕДЛИВЫЕ НАЧАЛА В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ**

Современное государство независимо от государственного устройства, формы правления, вида осуществляемой государственной политики не может обходиться без собственных финансовых средств, позволяющих осуществлять возложенные на него функции. Финансирование государственных программ, обеспечение деятельности органов государственной власти осуществляется за счет бюджетных средств, формирование которых в основном производится за счет налоговых платежей.

В то же время государство ведет постоянный поиск новых доходных источников, что приводит к осознанию необходимости обоснования равного, справедливого налогообложения, стремлению найти баланс между публичными и частными интересами.

С изменением социально-экономических отношений в обществе меняются как сами принципы, получившие отражение в законодательстве, так и область их действия. В каждый исторический период в общественном правосознании фиксируется определенный набор принципов, воспринимающихся как необходимое условие правового состояния, в дополнение к которым формулируются новые принципы.

Один и тот же правовой принцип на разных этапах развития правовой системы может более или менее полно воплощаться в действующем законодательстве. Изменяется не только интерпретация содержания принципов, формируются новые неизвестные прежде положения, которые затем трансформируются в принципы.

Налоговому законодательству как части правовой системы демократического государства во все большей степени присущ принцип справедливости, который традиционно рассматривается в качестве важнейшего.

Принцип справедливости никогда не утратит своей актуальности, так же как никогда не будет достигнута всеобщая справедливость. Он изменяется вместе с условиями жизни общества и содержит в качестве составляющих другие принципы, базирующиеся на менее абстрактных категориях.

Следует признать, что всеобщая справедливость недостижима, если оценивать событие и стоящее за ним явление с точки зрения каждого участвующего в нем субъекта. На справедливость того, что налогоплательщик избежал ответственности, точки зрения у правонарушителя и налогового органа, скорее всего, будут различные. На справедливость того, что в соответствии с новым законом ликвидируются налоговые льготы, различные точки зрения у субъектов хозяйствования и физических лиц, имеющих и не имеющих право на льготу. Взгляд на справедливость как на удовлетворение всех субъективных интересов, скорее всего, не имеет перспективы в плане ее практической реализации. Однако с развитием государственных и особенно общественных институтов дистанция между реальным и идеальным состоянием, оцениваемым как справедливое, может сокращаться и поэтому справедливость в данном аспекте имеет перспективу.

Нормативное определение справедливости невозможно. Она может выражаться через разные категории и дефиниции, порой несовместимые. Справедливость чаще всего выражается через такие понятия, как равенство, соразмерность поступков, общепринятые нормы нравственности, стремление к поиску компромисса и т. д.

С правовой точки зрения, в сфере налогообложения принцип справедливости требует, чтобы каждый участвовал в поддержке государства соразмерно своим доходам, которые он получает под покровительством государства. А. Смит указывал: «Подданные государства должны делать взносы с целью поддержания деятельности правительства, которые как можно точнее пропорциональны экономическим возможностям налогоплательщика, т. е. пропорциональны доходам, которые они получают благодаря государственному устройству общества»<sup>1</sup>.

Создавая действующую систему налогообложения, законодательство зарубежных стран закрепило принцип справедливого налогообложения в правовых нормах и даже выразило его в названии самих законов (например, в 1982 г. в США был принят Закон о справедливом налогообложении и фискальной ответственности). В одних случаях этот принцип закрепляется в самом общем виде: «Налоговая система базируется на принципах равенства и справедливости» (ст. 51 Конституции Хорватии)<sup>2</sup>. В других случаях законодательные акты, давая более развернутую характеристику справедливому налогообло-

жению («Путем подлежащих изданию законов государство предусматривает справедливое налогообложение, освобождая от обложения минимум, необходимый для существования, и облагая более высокими ставками более крупные имущества и доходы» (ст. 24 Конституции Лихтенштейна)<sup>3</sup>, ставят акцент на прогрессивном характере налогообложения, не забывая при этом о том, кто и как должен платить налоги. «Каждый участвует в финансировании общественных расходов в соответствии со своими экономическими возможностями посредством справедливой налоговой системы, основанной на принципах равенства и прогрессивного налогообложения, которая ни в коем случае не должна предусматривать конфискацию» (ч. 1 ст. 31 Конституции Испании)<sup>4</sup>.

Принцип справедливости в Налоговом кодексе Российской Федерации сформулирован исходя из соразмерности налогообложения: «При установлении налога учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога» (п. 1 ст. 3). В первоначальной редакции данное положение продолжалось фразой: «исходя из принципа справедливости». Принцип учета возможностей налогоплательщика следует считать, безусловно, прогрессивным явлением налогового законодательства, позволяющим ограничивать фискальные устремления государства. Данный аспект актуален и для Республики Беларусь на современном этапе. В нашем государстве не наблюдается тенденция к росту доходов населения; более того, по некоторым показателям происходит их снижение, в связи с чем может остро обозначиться проблема сокращения поступлений от налогов с физических лиц. Необходимость включения в Налоговый кодекс Республики Беларусь аналогичной российскому законодательству правовой нормы подкрепляется и практикой Конституционного Суда Республики Беларусь, который в своем решении от 11 июня 2001 г. № Р-116/2001 «Об уплате подоходного налога с доходов в виде наследства» фактически поднял проблему возможности уплаты подоходного налога гражданами с доходов (по причине своей низкой платежеспособности), полученных в результате наследования<sup>5</sup>. В результате данного решения, а также на основании многочисленных обращений граждан, законодатель посчитал целесообразным освободить от обложения подоходным налогом доходы в денежной и натуральной форме, получаемые от физических лиц в виде наследства (пп. 1.15 п. 1 ст. 12 Закона Республики Беларусь «О подоходном налоге с физических лиц»)<sup>6</sup>. Однако если исхо-

дить из практики зарубежного налогообложения, целесообразней было бы установить довольно высокий налоговый порог, «переступая» который граждане становятся плательщиками подоходного налога с доходов, полученных в виде наследства.

Выделяют два основных аспекта принципа справедливости: горизонтальный и вертикальный. «Справедливость по горизонтали предполагает, что равные по доходам лица должны платить равные налоги. Принцип справедливости по вертикали заключается в том, что если равные по экономическому и социальному положению налогоплательщики платят равные налоги, то и неравные должны платить неравные налоги»<sup>7</sup>. Развивая эти два аспекта, А. В. Брызгалина при определении принципа справедливости с юридической точки зрения исходит из того, насколько законодатель обоснованно урегулировал порядок изъятия собственности у плательщиков, а также в каком положении между собой находятся государство, собирающее налоги, и лица, обязанные их платить<sup>8</sup>. При этом он пытается уравнять в правовом статусе государство в лице налоговых органов и налогоплательщиков, что подвергается обоснованной критике в силу построения налоговых правоотношений по субординационной модели, где обязанным лицом выступает налогоплательщик<sup>9</sup>. При сравнении различных взглядов на налоговые отношения можно сделать вывод, что вся история налогового права – это история института права, которому свойственен глубокий демократизм. И главной задачей современного поколения ученых-финансистов является упрочение правового положения личности, налогоплательщика в налоговых отношениях, установление демократических и справедливых основ налогообложения.

В Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь принцип справедливости нашел свое отражение лишь в части его собирательной интерпретации посредством включения принципов всеобщности и равенства налогообложения (п. 3 ст. 2)<sup>10</sup>.

Принцип всеобщности налогообложения вытекает из ст. 56 Конституции Республики Беларусь, которая гласит, что граждане Республики Беларусь обязаны принимать участие в финансировании государственных расходов путем уплаты государственных налогов, пошлин и иных платежей. Конституционный Суд Республики Беларусь в решении от 11 июня 2001 г. № Р-116/2001 «Об уплате подоходного с доходов в виде наследства» констатировал, что данная конституционная обязанность имеет особый, а именно публично-правовой харак-

тер, что обусловлено публично-правовой природой государства и государственной власти. Налог – необходимое условие существования любого государства, поэтому обязанность платить налоги распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Поскольку это публично-правовая обязанность, возникающая на основе позитивного обязывания, представляется довольно спорной позиция Б. А. Страшуна, утверждающего, что обязанность населения платить налоги является изначальной естественной гражданской обязанностью<sup>11</sup>.

В большинстве стран мира рассматриваемый принцип является главным налоговым конституционным принципом. С одной стороны, эта обязанность прямо закрепляется в конституции многих государств: «Каждый обязан в установленном законом порядке и размере уплачивать налоги, пошлины, другие обязательные платежи» (ст. 46 Конституции Армении); «Все обязаны платить налоги и сборы в количестве и в порядке, установленном законом» (ч. 1 ст. 94 Конституции Грузии)<sup>12</sup>. С другой стороны, в них оговариваются возможные отступления от данного принципа в виде предоставления всевозможных преференций в налоговом режиме от категорического отрицания таких послаблений («В области налогов не может быть установлено никаких привилегий» (ст. 172 Конституции Бельгии)<sup>13</sup>; «Никакие привилегии в области налогообложения не могут быть установлены» (ст. 101 Конституции Люксембурга)<sup>14</sup> до их признания при наличии определенных условий их установления («Налоговые льготы ... могут быть установлены только законом» (ч. 1 ст. 60 Конституции Болгарии)<sup>15</sup>.

Принцип равенства налогообложения вытекает из конституционного принципа равенства всех граждан перед законом. Данный принцип является принципом не фактического, а формального равенства и заключается в том, что плательщики определенного налога или сбора, по общему правилу, должны уплачивать налог (сбор) на равных основаниях. В Налоговом кодексе Российской Федерации в развитие данного принципа установлено, что налоги не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев, в связи с чем не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала (п. 2 ст. 3). Белорусский законодатель, проигнорировав дан-

ные прогрессивные положения, включил в Налоговый кодекс Республики Беларусь лишь исключение из данного принципа, посредством которого допускается установление особых видов таможенных пошлин либо дифференцированных ставок таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения товаров (п. 5 ст. 2).

Развитие конституционных основ процессов налогообложения привело к тому, что в литературе данный принцип не имеет однозначного толкования. По мнению С. Г. Пепеляева, этот принцип, выражая собой требование равномерности обложения, предполагает прежде всего ликвидацию параллельных систем исчисления налога, утверждение одной универсальной: обложение на основе имущественного положения, а не каких-либо иных признаков<sup>16</sup>. Другие авторы рассматривают данный принцип как общеобязательность уплаты налогов и равенство всех плательщиков перед налоговым законом<sup>17</sup>.

Само по себе равенство перед налоговым законом еще не влечет равенства налогового бремени, поскольку условия налогообложения устанавливаются законом, и он, используя регулируемую (стимулирующую) функцию налогообложения, может в силу самых различных причин предусмотреть такие условия, которые повлекут неравенство налогообложения (разные субъекты несут разное налоговое бремя). С формально-юридической точки зрения такой акт будет вполне правомерным и обязательным для исполнения всеми субъектами налоговых отношений. Правомерными, следовательно, будут и предусмотренные таким законом условия налогообложения. Равенство перед таким законом будет означать законопослушное соблюдение фактического неравенства налогообложения. Таким образом, равенство налогообложения не коренится в законе – он может установить и неравенство этого обложения. Равенство налогообложения – это принцип самого налогообложения. В этой связи представляется интересным рассмотрение Конституционным Судом Республики Беларусь решения Минского городского Совета депутатов от 11 января 2002 г. № 219 «О бюджете города Минска на 2002 год», в котором последний фактически узаконил неравенство плательщиков налога на недвижимость, введя на территории г. Минска прогрессивное налогообложение (в то время как жители других городов уплачивают налог по единой ставке 0,1 % от стоимости строений). В своем решении от 9 октября 2002 г. № Р-148/2000 «О конституционности пункта 23 решения Минского городского Совета депутатов от 11 января 2002 г. № 219 «О бюджете

города Минска на 2002 год» и других вопросах, связанных с налогом на недвижимость»<sup>18</sup> Конституционный Суд указал, что для устранения неравенства плательщиков налога на недвижимость в Законе о бюджете Республики Беларусь на очередной год следует определить максимальные пределы, в рамках которых местные Советы депутатов могут увеличивать ставки налога на недвижимость, тем самым перенеся неравенство налогообложения лишь на другой уровень.

Дальнейшее развитие налоговой практики в сторону прогрессивного налогообложения (когда с ростом доходов растут ставки налогообложения) поставило сложную проблему: как, не отказавшись от принципа равенства налогообложения, объяснить, почему налогоплательщики платят налог не только не в равном размере (равное налогообложение), но и не в равной доле (пропорциональное налогообложение). Решение данной проблемы осложняется и наличием многочисленных налоговых льгот, в силу которых одни лица платят налог по ставкам более низким, чем другие, а некоторые вообще не платят. Экономическая и правовая науки по этому поводу предложили большое количество теорий (теории обмена Ж. Сисмонди, теория «равенства жертв» Д. С. Милля и Ф. Эджуорта, теория налоговой платежеспособности П. М. Годме), которые, если и представляют определенный интерес, все же не отвечают на главный вопрос о том, как неравное налогообложение согласуется с принципом равенства налогообложения. Здесь хотелось бы привести слова лауреата Нобелевской премии М. Алле: «Если общество действительно стремится к достижению экономической эффективности, неравенство в доходах следует рассматривать как одновременно и необходимое, и желательное условие, поскольку люди в массе своей не склонны играть по правилам конкурентной рыночной экономики, которые обеспечивают эффективность, в том случае, если соблюдение этих правил не сопряжено с денежными санкциями или стимулами. Даже в коммунистических странах была осознана необходимость дифференциации доходов; в ней усмотрели средство, позволяющее сгладить слишком высокую неэффективность экономики»<sup>19</sup>. В контексте данных слов следует приветствовать постепенный переход к регрессивному налогообложению (пример налоговых реформ в США и Германии наглядно демонстрирует отход от общеустоявшихся канонов взимания налоговых платежей), которое предусматривает пониженное налогообложение высоких доходов. Государство должно понимать, что получатели вы-

соких доходов не только обеспечивают повышенный размер налоговых платежей, но и освобождают его от бремени различных социальных расходов, обеспечивая повышенную занятость в рамках расширенной производственной деятельности, базирующейся на все возрастающей доходной составляющей своей жизнедеятельности.

Третьим воплощением принципа справедливости является несение налогоплательщиками равного налогового бремени, которое, будучи воплощением справедливости, является основой построения некоторых национальных налоговых систем («Налоговая система, предусмотренная законом, должна обеспечивать справедливое распределение налогового бремени» (ч. 2 ст. 58 Конституции Молдовы)<sup>20</sup>, и которое некоторые авторы отождествляют с принципом справедливости, трансформировавшимся от принципа равного по размеру налога в принцип равного налогового бремени, смыслом которого является равенство не уплаченных сумм налога, а долей взимаемого с налогоплательщика имущества в виде налога. «Равенство в налогообложении понимается как равномерность обложения. Она оценивается на основе сопоставления экономических возможностей различных налогоплательщиков и сравнения той доли свободных средств, которая изымается у них посредством налогов. То есть речь идет о сравнении налогового бремени, которое несут различные плательщики. Поэтому принцип равенства называют также принципом налогового бремени»<sup>21</sup>.

Принцип равного налогового бремени, корреспондируясь с принципом экономической обоснованности налога, призван сформировать систему налогов и сборов таким образом, чтобы налогоплательщики осуществляли уплату налогов исходя из результатов хозяйственной деятельности, а не из затрат на осуществление этой деятельности. Введение в нашей стране платежей с выручки («оборотные налоги»), при уплате которых не учитываются важнейшие показатели хозяйственной деятельности предприятия (прибыль и рентабельность), способно значительно ухудшить экономическое состояние предприятия за счет изъятия части дохода и факторов производства. Только тогда налоговая система будет обеспечивать государство необходимыми ресурсами, когда изъятие имущества у налогоплательщика не будет существенным образом влиять на экономическое состояние последнего. Это правило должно быть положено в качестве экономической основы любого нормативного акта по вопросам налогообложения.

Соответствует интересам и государства, и налогоплательщиков стимулирование через систему налогов хозяйственной и социальной активности. Поскольку успешная деятельность субъектов хозяйствования – в конечном итоге основной источник налоговых доходов, оптимизация налогового бремени способна увеличить объем налоговых поступлений.

В правосознании и публичного, и частного субъекта должно быть зафиксировано представление о первичности результатов хозяйственной деятельности по отношению к налоговым последствиям. Успешную хозяйственную деятельность несложно сделать постоянным источником налоговых поступлений, а неудовлетворительная экономическая ситуация на предприятии или в стране обязательно негативно скажется на налоговых платежах при любой самой оптимальной налоговой системе.

В настоящее время процесс налогообложения приобрел настолько сложный характер, что ни историческая, ни современная налоговая наука не смогли найти каких-либо экономических и юридических обоснований ситуациям, когда налог взимается не только различными суммами, но различными долями, без учета платежеспособности налогоплательщика. В связи с этим принцип справедливости во многих его проявлениях заменен на фактически применяемый, хотя и нигде не объявленный, принцип максимального налогообложения (взять с плательщика столько, сколько можно), сочетающегося с принципом экономической обоснованности (с лица нельзя взять больше, чем это допускают его возможности) и принципом социальной справедливости, согласно которому с определенной категории лиц, например, инвалидов, нельзя брать больше по сравнению со здоровыми членами общества, или, наоборот, по мере роста богатства налог по сравнению с бедными возрастает все больше и больше, т. е. увеличивается в прогрессивном размере.

---

<sup>1</sup> *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1962. С. 588.

<sup>2</sup> Конституции государств Европы: В 3 т. / Под общ. ред. Л. А. Окунькова. М., 2001. Т. 3. С. 456.

<sup>3</sup> Там же. Т. 2. С. 377.

<sup>4</sup> Конституции зарубежных государств: Учеб. пособие / Сост. В. В. Маклаков. М., 2002. С. 57.

<sup>5</sup> Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2001. № 58. С. 40–42.

---

<sup>6</sup> Ведомости Национального собрания Республики Беларусь. 1992. № 5. Ст. 79; 1999. № 16–17. Ст. 322; Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2006. № 6. 2/1175.

<sup>7</sup> Фишер С., Дорнбуш Р., Шмелензи Р. Экономика / Пер. с англ. М., 1993. С. 380–381.

<sup>8</sup> Брызгалин А. В. Справедливость как основной принцип налогообложения // Финансы. 1997. № 8. С. 28.

<sup>9</sup> Демин А. В. Общие принципы налогообложения (анализ судебно-арбитражной практики) // Хозяйство и право. 1998. № 2. С. 98.

<sup>10</sup> Налоговый кодекс Республики Беларусь: Общая часть // Национальный центр правовой информации Республики Беларусь. Мн., 2003.

<sup>11</sup> Конституционное (государственное право) зарубежных стран: Учебник: В 4 т. / Отв. ред. Б. А. Страшун. Т. 1–2: Общая часть. М., 2000. С. 177.

<sup>12</sup> Конституции государств – участников СНГ / Сост. Л. А. Окуньков. М., 2001. С. 236.

<sup>13</sup> Конституции государств Европы: В 3 т. / Под общ. ред. Л. А. Окунькова. М., 2001. Т. 1. С. 375.

<sup>14</sup> Там же. Т. 2. С. 415.

<sup>15</sup> Там же. Т. 1. С. 405.

<sup>16</sup> Основы налогового права: Учеб.-метод. пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 1995. С. 65.

<sup>17</sup> Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А. В. Брызгалина. М., 1997. С. 134.

<sup>18</sup> Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2002. № 117. С. 17–20.

<sup>19</sup> Алле М. За реформу налоговой системы. Переосмысливая общепризнанные истины / Пер. с франц. Т. А. Карлова; под ред. И. А. Егорова. М., 2001. С. 26.

<sup>20</sup> Конституции государств – участников СНГ / Сост. Л. А. Окуньков. М., 2001. С. 392.

<sup>21</sup> Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2000. С. 75.