

## СОРАЗМЕРНОСТЬ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ: ПРОБЛЕМЫ НАУЧНОГО ПОНИМАНИЯ И ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ

**Ар.А. Пилипенко**

*Белорусский государственный университет,  
ул. Ленинградская 8, 220030, г. Минск, Беларусь, artur.pilipenko.1998@list.ru*

В статье рассматриваются сложившиеся научные подходы по вопросу принципа соразмерности налогообложения. Обосновывается его системная взаимосвязь принципом учета фактической способности к уплате налога и принципом равного (умеренного) налогового бремени. Предлагается включить в Налоговый кодекс Республики Беларусь принцип установления налогов с учетом фактической способности к их уплате.

**Ключевые слова:** принцип, принцип налогообложения, соразмерность налогообложения, фактическая способность, налоговое бремя, умеренное налоговое бремя

## PROPORTIONALITY OF TAXATION: PROBLEMS OF SCIENTIFIC UNDERSTANDING AND LAW ENFORCEMENT

**Ar.A. Pilipenko**

*Belarusian State University, Leningradskaya st. 8, 220030  
Minsk, Belarus, artur.pilipenko.1998@list.ru*

The article discusses the prevailing scientific approaches on the principle of proportionality of taxation. Its systemic relationship is justified by the principle of accounting for the actual ability to pay tax and the principle of equal (moderate) tax burden. It is proposed to include the principle of taxes in the Tax Code of the Republic of Belarus, taking into account the actual ability to pay them.

**Key words:** the principle, principle of taxation, proportionality of taxation, actual ability, tax burden, moderate tax burden.

С теоретических позиций идея соразмерности налогообложения потребностям бюджета в том или ином виде, в свое время, обосновывалась А.А. Соколовым, который отмечал, что «в вопросах установления налогов и сборов необходимо исходить из того, что известная доля национального дохода (всегда более или менее значительная) неизбежно должна изыматься из народного хозяйства на нужды государственного управления, и речь может идти только о том, чтобы изъять соответствующую сумму средств с наименьшим ущербом для развития производительных сил. Дело в том,

что одну и ту же сумму средств можно изъять и с большим, и с меньшим ущербом для развития производительных сил. Если при одной налоговой системе она изымается с меньшим ущербом, чем при другой, то в таком случае можно сказать, что первая система содействует развитию народного хозяйства, а вторая – затрудняет его» [1, с. 162–163]. Несложно заметить, что приведенный автор стремился подчеркнуть зависимость тяжести обложения от степени значимости той роли, которую играет государство в экономике страны.

В современных исследованиях принцип соразмерности налогообложения также изначально рассматривается в контексте необходимости наличия у государства соответствующих финансовых ресурсов. Данная потребность корреспондируется с пределами его вмешательства в частную жизнь граждан, а также предпринимательскую деятельность хозяйствующих субъектов. При этом первичным пониманием данного вмешательства является соразмерность налогообложения конституционно значимым целям ограничения прав и свобод. Как отмечает Д.М. Щекин, «налогообложение не должно парализовать, а равно препятствовать реализации конституционных прав, налогообложение не должно также препятствовать законной экономической деятельности и налогообложение должно быть по общему правилу экономически нейтральным, т.е. не искажать экономических решений субъектов хозяйствования» [2, с. 64]. В свое время, Конституционный Суд Российской Федерации (далее – КС РФ) выразил свою правовую позицию следующим образом: «Установление законодателем налогов и сборов в отсутствие каких-либо ограничений противоречит целям социального государства, политика которого должна быть направлена на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие человека. Налогообложение, не учитывающее финансового потенциала различных налогоплательщиков, парализующее реализацию гражданами их конституционных прав, должно быть признано несоразмерным» [3].

С различными вариациями вышеуказанная правовая позиция КС РФ была поддержана представителями налогово-правовой науки. Согласно мнению Д.А. Смирнова принцип соразмерности в налоговой сфере заключается в том, что налогообложение «не должно парализовать реализацию гражданами конституционных прав, в частности, права собственности» [4, с. 400]. И.И. Кучеров, связывая рассматриваемый принцип с достижением налоговой справедливости, который требует известного ограничения финансовых притязаний государства, констатирует следующее: «Представляется, что в соответствии с его основной идеей, действия по обеспечению необходимого финансирования публичной власти, в том числе посредством установления налогов и сборов, должны соотноситься с необходимостью обеспечения реализации налогоплательщиками своих важнейших

прав и свобод. В любом случае налоги и сборы не должны препятствовать реализации этих прав и свобод, приобретать запретительный или конфискационный характер» [5, с. 177].

Полностью соглашаясь с вышеуказанными авторами, выскажем точку зрения, что нарушение принципа соразмерности налогообложения, необходимо связывать не только с соблюдением основополагающих конституционных прав, в том числе, экономических, но и ограничением, а порой, и невозможностью выполнения ряда конституционных обязанностей, в первую очередь, обязанности по уплате налогов. При этом, такое невыполнение у представителей налоговой науки, носит объективное понимание, на что, например, указывает Д.В. Тютин: «Налоговые обременения, не соответствующие возможностям частных субъектов, неизбежно повлекут не только осознанный отказ от ведения облагаемой деятельности (владения облагаемым имуществом), но и массовые уклонения от уплаты налогов» [6, с. 47]. В понимании некоторых авторов пределы вмешательства государства в экономическую деятельность граждан и субъектов хозяйствования могут достичь таких критических размеров, что ставится вопрос не только о возможности исполнения конституционной обязанности по уплате налогов, но и об определенной необходимости ее игнорирования. В этой связи, А.И. Худяков, М.Н. Бродский и Г.М. Бродский констатируют, что «в условиях завышенного (не соответствующего возможностям экономики) уровня налогового бремени уклонение от уплаты налогов с экономической точки зрения выступает общественным благом, спасающим экономику от полного развала. Полное законопослушание при выполнении налоговых обязательств или, во всяком случае, не использование приемов оптимизации налоговых платежей неминуемо привело бы к полному сворачиванию предпринимательской деятельности, что означало бы крах экономики» [7, с. 151].

Соразмерность возможностей граждан и субъектов хозяйствования и желания государства получить необходимые денежные средства для выполнения возложенных на него задач тесно связана с принципом учета фактической способности к уплате налога. Сущность данного принципа заключается в том, что при установлении фискальных платежей законодатель должен принимать во внимание фактическую способность налогоплательщиков их уплачивать. С точки зрения Д.Д. Суляевой, «принцип учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога направлен на то, чтобы принять во внимание материальное положение налогоплательщиков и в зависимости от этого исчислить сумму налога» [8, с. 22].

Следует также отметить, что отдельными исследователями принцип фактической способности к уплате налога усматривается только в отношении государства, отрицая возможности его применения к налогоплатель-

щику. Например, А.И. Худяков, М.Н. Бродский, Г.М. Бродский в рамках принципа максимального учета интересов и возможностей налогоплательщика отмечают, что он «явно не соответствует действительности и является попыткой выдать желаемое за действительное. Скорее наоборот – в реальной жизни имеет место «принцип максимального учета интересов государства путем игнорирования интересов налогоплательщика» [7, с. 152]. Мнение данных авторов еще раз подтверждают, что в основе правового содержания принципа фактической способности к уплате налога лежит извечная дилемма, то есть поиск баланса публичного и частного интересов: государства, с одной стороны, и интересов налогоплательщиков, с другой.

Возможности налогоплательщика участвовать в финансировании государственных расходов опосредуются принципом равного налогового бремени, который позволяет в равной степени соизмерять платежеспособность и реальность налогоплательщика в вышеуказанном процессе. В свое время, Н.И. Тургенев отмечал следующее: «Все граждане пользуются выгодами общества, следовательно, все должны способствовать сохранению оною. Каждый из граждан, находясь под защитой правительства и законов, обязан делать пожертвования, соразмерные его состоянию, для поддержания сего правительства и сих законов. Одним словом: все должны способствовать благу всех» [9, с. 45–46]. В 2020 году в одном из своих определений по налоговым делам КС РФ впервые не сформулировал, но упомянул принцип умеренности налогового бремени [10], что, по нашему мнению, более соответствует действенной реализации принципа соразмерности налогообложения в контексте достижения оптимального баланса между потребностями государства в финансовых ресурсах и возможностями налогоплательщика их предоставить, даже в принудительном порядке. Как справедливо отмечает О.О. Журавлева, соблюдение принципа умеренности налогообложения позволяет «обеспечить умеренность правового воздействия, достигнуть баланса частного и публичного интересов, в том числе в налогообложении» [11, с. 28].

Во многом фактическая способность к уплате налога определяется уровнем налоговой нагрузки (налогового бремени), которая также должна соизмеряться с возможностями налогоплательщика. Величина налоговой нагрузки, определяемая государством, должна позволять налогоплательщику иметь такой доход после уплаты налогов, который обеспечивал бы ему достойную жизнедеятельность для граждан и нормальное функционирование для субъектов бизнеса. Как справедливо отмечает Г.Б. Середа, «принцип соразмерности налогообложения определяет величину налогового бремени исходя из платежной способности плательщика и имеющих место насущных потребностей общества, с учетом возможности реализа-

ции плательщиком своих основных прав, в том числе на перспективное экономическое развитие» [12, с. 75].

Достижению соразмерности налогообложения в отношении налогоплательщиков могли бы поспособствовать положения подп. 1.8 п. 1 ст. 2 НК, закрепившие принцип экономической обоснованности налогообложения в его традиционном двухаспектном понимании. Белорусский законодатель рассматривает данный принцип только со стороны интересов государства и эффективности налогового администрирования, не учитывая фискальный потенциал налогоплательщика: налоги, сборы (пошлины) устанавливаются с учетом необходимости обеспечения сбалансированности расходов республиканского и местных бюджетов с их доходами, и объем доходов от уплаты налогов, сборов (пошлин) должен превышать затраты на их администрирование. С другой стороны, для характеристики данного принципа, желательные для налогоплательщика положения которого не нашли отражения в вышеуказанной норме, абсолютно справедливым видится мнение Ю.А. Крохиной: «Установление налогов не может быть произвольным, то есть налоги не должны препятствовать реализации гражданами своих конституционных прав. При установлении налога и определении его существенных элементов должны учитываться макро- и микроэкономические последствия как для государственной казны или определенной отрасли экономики (например, уровень налогового бремени на производителя продукции), так и для конкретного налогоплательщика» [13, с. 3]. Полагаем, что доводы авторитетного автора заслуживают внимания и нуждаются не только в осмыслении, но и соответствующей нормативно-налоговой адаптации применительно к интересам налогоплательщика.

С правовой и прикладной точек зрения хотелось бы отметить, что последние новеллы белорусского законодательства, направленные на увеличение налогового бремени (например, рост уровня налоговых изъятий по налогу на прибыль и подоходному налогу с физических лиц; для организаций – по налогу на прибыль) свидетельствует об определенном игнорировании принципа соразмерности налогообложения, в том числе его первичной составляющей – фактической способности налогоплательщика к уплате фискальных платежей. По нашему мнению, законодателю при установлении налога должно учитываться экономическое состояние и платежеспособность того, кто будет признан потенциальным налогоплательщиком, т.е. его фактическую способность к уплате налога. Более того, белорусский законодатель в ряде программных документов обозначил концептуальное направление по снижению налоговой нагрузки. Например, Стратегия развития малого и среднего предпринимательства «Беларусь – страна успешного предпринимательства» на период до 2030 года, утв. по-

становлением Совета Министров Республики Беларусь от 17 октября 2018 г. № 743 в контексте рационализации фискальной политики предусматривает совершенствование механизма снижения налоговой нагрузки на субъекты хозяйствования на отдельных территориях.

По итогам проведенного исследования можно сделать следующие основные выводы.

1. В настоящее время принцип соразмерности налогообложения носит системный (комплексный) характер, научное моделирование которого осуществляется в рамках принципов учета фактической способности налогоплательщика к уплате обязательных платежей и принципа равного (умеренного налогового бремени).

2. Вопрос учета экономического состояния и платежеспособности того, кто будет признан потенциальным налогоплательщиком, требует дальнейшего, более глубокого изучения и разработки критериев, позволяющих установить справедливый баланс между потребностью государства получить налог и фактической налогоплатежеспособностью плательщика

3. В контексте обоснованного ограничения финансовых притязаний государства в отношении налогоплательщиков полагаем целесообразным дополнить Налоговый кодекс Республики Беларусь принципом соразмерности налогообложения в контексте того, что плательщики налогов, сборов (пошлин), иных обязательных платежей должны нести обязанность по уплате фискальных платежей соразмерно своей фактической способности к их уплате.

### **Библиографические ссылки**

1. Соколов, А.А. Теория налогов / А.А. Соколов. – М. : ЮрИнфоР-Пресс, 2003. – 506 с.
2. Щекин, Д.М. Налоговое право государств – участников СНГ (общая часть) : учеб. пособие / Д.М. Щекин ; под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Статут, 2008. – 412 с.
3. По жалобе гражданина Вахрушева А.А. на нарушение его конституционных прав подпунктом «е» пункта 1 статьи 7 статьи 21 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [Электронный ресурс] : Определение Конституц. Суда Рос. Федерации, 8 июня 2000 г., № 120–О // КонсультантПлюс: Версия Проф. Технология 3000 / ЗАО «КонсультантПлюс». – М., 2023.
4. Смирнов, Д.А. Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.04 / Д.А. Смирнов. – Саратов, 2011. – 625 л.
5. Кучеров, И.И. Теория налогов и сборов / И.И. Кучеров. – М. : ЮрИнфоР, 2009. – 473 с. Тютин, Д. В. Налоговое право : курс лекций / Д. В. Тютин. – Н. Новгород, 2014. – 819 с.
6. Худяков, А.И. Основы налогообложения : учеб. пособие / А.И. Худяков, М.Н. Бродский, Г.М. Бродский. – СПб. : Изд-во «Европейский Дом», 2002. – 432 с.

7. Суляева, Д.Д. Соотношение функций налоговых вычетов и функций налогов / Д.Д. Суляева // *Налоги*. – 2012. – № 5. – С. 21–24.

8. Тургенев, Н.И. Опыт теории налогов / Н.И. Тургенев. – СПб.: Тип. В. Плавильщикова, 1819. – 326 с.

9. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Прексина Виталия Михайловича на нарушение его конституционных прав Законом города Москвы «О налоге на имущество физических лиц» во взаимосвязи с подпунктом 3 пункта 2 статьи 406 Налогового кодекса Российской Федерации и частью 2.3 статьи 4.1 Закона города Москвы «О налоге на имущество организаций» [Электронный ресурс] : Определение Конституц. Суда Рос. Федерации, 12 нояб. 2020 г., № 2596-О // *КонсультантПлюс: Версия Проф. Технология 3000 / ЗАО «КонсультантПлюс»*. – М., 2023.

10. Журавлева, О.О. Принцип умеренности налогового бремени: дебют в актах Конституционного Суда РФ / О.О. Журавлева // *Налоговед.* – 2021. – № 9. – С. 25–30.

11. Середа, Г.Б. Экономические принципы налогообложения / Г.Б. Середа // *Налоги и налогообложение*. – 2012. – № 7. – С. 70–75.

12. Крохина, Ю.А. Принцип экономической обоснованности налога в правовых позициях КС РФ / Ю.А. Крохина // *Налоговед.* – 2004. – № 7. – С. 1–7.