

НОРМАТИВНОЕ МОДЕЛИРОВАНИЕ СПРАВЕДЛИВОСТИ В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ: ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ

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. Делается вывод о том, что современное осмысление справедливости в налоговой сфере основано на собирательном конструировании определенной совокупности принципов налогообложения. отождествление белорусским законодателем принципа справедливости налогообложения с принципом однократности налогообложения в определенной степени нивелирует потенциал справедливых начал в налоговой сфере.

Ключевые слова: принцип; принцип налогообложения; справедливость налогообложения; однократность налогообложения; прогрессивное налогообложение; необлагаемый минимум; стандартный налоговый вычет.

REGULATORY MODELING OF FAIRNESS IN THE TAX: PROBLEMATIC ISSUES

Ar. A. Pilipenka

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

The article discusses the current scientific approaches to the principle of proportionality of taxation. It is concluded that the modern understanding of fairness in the tax sphere is based on the collective construction of a certain set of taxation principles. The belarusian legislator's identification of the principle of fair taxation with the principle of single taxation to a certain extent levels the potential of fair principles in the tax sphere.

Keywords: the principle; principle of taxation; fairness of taxation; singularity of taxation; progressive taxation; non-taxable minimum; standard tax deduction.

В историческом ракурсе научный тренд в понимании принципа справедливости задал А. Смит в фундаментальном труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776 г.), впервые сформулировал четыре основных правила налогообложения: равномерности, удобства уплаты, определенности и дешевизны уплаты. Сегодня эти постулаты называются классическими принципами налогообложения, при этом

они не утратили актуальности и используются при разработке и реализации государственной налоговой политики, прежде всего в социально ориентированных странах. Важнейшим социальным принципом налогообложения является принцип справедливости, определенный А. Смитом следующим образом: «Поданные 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» [1, с. 588]. В дальнейшем представители дооктябрьского периода не пытались дать определение справедливости в налоговой сфере, а предпринимали попытки концептуализировать данное явление применительно к различным аспектам развития общественных отношений. Например, А.А. Исаев констатировал следующее: «Если бы понятие о справедливости могло быть установлено абсолютно, то и требование к налогам удовлетворять справедливость в известной форме могло бы сохранять свою пригодность. История убеждает нас, однако, что это – понятие относительное, изменяющееся с ростом культуры» [2, с. 44]. В.Г. Яроцкий полагал, что «понятие справедливости как основание суждений о хороших или дурных свойствах налога, изменяется исторически в связи с изменением понятий о сущности и задачах государства, о системах производства и распределении доходов. С почвы отвлеченных этических представлений оно переходит постепенно на реальную почву, все более и более выражая собой идею обеспечения благосостояния народных масс» [3, с. 179].

Современное научное понимание справедливости в налоговой сфере изначально предопределено сложностью ее нормативного закрепления, а порой радикальной сомнительности ее использования, что вызывает еще большую научную полемику. Например, А.М. Сотов высказывает соображение, что «трудно найти другое такое понятие, к которому законодатели столь часто прибегали на словах и столь часто ущемляли на практике. Пожалуй, справедливость можно назвать «синей птицей» юриспруденции: она так же желанна и неуловима. Ее давно называют основным принципом законодательства, но вряд ли найдется хоть одна страна, которая, не кривя душой, признает, что у нее этот принцип нигде не затушеван» [4, с. 16]. В.М. Зарипов сомнительное понимание принципа экономического основания налога увязывает с представлениями о возможностях принципа справедливости как универсального средства трактовки законов: «В силу максимальной обобщенности и гуманности требование справедливости весьма привлекательно, но малоприменимо в качестве практического инструмента и способно породить еще больше разночтений, поскольку представлений о ней неисчислимо множество» [5, с. 36].

Не во всем соглашаясь с вышеуказанными авторами, следует признать, что индивидуализация принципа справедливости в налоговых отношениях в рамках его научного осмысления, нормативного закрепления и практического применения представляется весьма затруднительным. В этой связи отметим, что в настоящее время научная налоговая действительность во многом характеризуется общим собирательным пониманием рассматриваемого принципа. Как отмечает И.И. Кучеров «интересующий нас принцип является настолько общим, что его реализация всецело зависит от реализации не только этих, но и некоторых других, менее общих по отношению к нему принципов налогообложения» [6, с. 170–171]. Д.А. Смирнов утверждает, что «справедливость в налоговом праве многоаспектна. Ее следует рассматривать как главенствующую основную идею, определяющую принципы налогового права, а также его содержание и развития» [7, с. 45]. Рассуждения А.В. Демина заключаются в том, что «в конце концов, все сводится к требованию справедливости налогообложения, все остальные принципы от него производны» [8, с. 62].

Что касается количественной и содержательной идентичности принципа справедливости в контексте его собирательного понимания, то здесь мнения налоговиков разнятся. В этой связи А.В. Демин констатирует следующее: «Этот принцип представляет собой интегрированное выражение всех общих принципов налогообложения и одновременно квинтэссенцию каждого из них. Идея справедливости воплощается не в каком-то одном, но во всей системе принципов налогообложения. Таким образом, требование справедливости проявляется и во всеобщности, и в равенстве, и в соразмерности, и в определенности, и в других основах налогообложения. С другой стороны, каждый из этих принципов выступает отдельным, самостоятельным аспектом реализации идеи справедливости» [9, с. 103]. С точки зрения И.А. Урубковой, «принцип справедливости в налоговом праве имеет сложное содержание и объединяет в себе несколько законодательно определенных принципов: 1) всеобщности налогообложения; 2) равенства налогообложения; 3) учета фактической способности к уплате налога; 4) соразмерности налогообложения» [10, с. 8]. У Д.В. Винницкого широкое понимание справедливости основывается на принципах всеобщности, соразмерности, определенности и других основах налогообложения, в том числе свободе и братстве [11, с. 35]. Следует отметить, что справедливые начала в налоговой сфере может ассоциироваться с конкретным принципом: равном налоговом бремени или равенства, учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога, дифференцированного установления налоговых санкций, учитывающего характер налогового правонарушения.

Именно последний, более узкий подход понимания справедливости в налоговой сфере, нашел свое закрепление в Налоговом кодексе Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-З (далее – НК). В соответствии с подп. 1.5 п. 1 ст. 2 НК справедливость налогообложения заключается в том, что один и тот же объект налогообложения может облагаться одними и теми же налогом, сбором (пошлиной) у одного плательщика только один раз за соответствующий налоговый период. Как было показано выше, идея справедливого налогообложения носит универсальный, всеобщий характер, определяет содержание и структуру всего налогового законодательства. В данном контексте, сводить его к однократности налогообложения представляется не совсем верным. Стоит поддержать позицию Д.В. Тютиня, который, приводя известное латинское изречение *jus non patitur ut idem bis solvatur* (закон не допускает, чтобы одно и то же уплачивалось дважды), констатирует, что «с современной точки зрения это положение будет выглядеть настолько тривиальным, что не будет нуждаться в том, чтобы его специально обосновывали. Очевидно, что требование о многократной уплате определенного национального налога тому же публичному субъекту по итогам конкретных облагаемых действий или состояний недопустимо: однократная уплата прекращает правоотношение по уплате налога» [12, с. 22].

Естественно, что многократное налогообложение представляется несправедливым. Но сводить к однократности, оставляя в стороне другие более важные аспекты налогообложения, неверно. Применительно к принципу справедливости налогообложения, абстрагируясь от его отождествления с другими принципами, экономическая и правовая налоговая науки, в первую очередь в сфере подоходного налогообложения, четко обозначили два основных концепта справедливого налогообложения: определение необлагаемого минимума и применение прогрессивной шкалы налогообложения. Содержательно наполненная, с большой вариативностью мнений, научная дискуссия по данному вопросу позволяет нам поддержать точку зрения белорусских авторов Д.В. Булгака и Е.П. Ярмош. В контексте подлежащего обложению подоходным налогом с физических лиц необлагаемого минимума Д.В. Булгаком предлагается использовать величину бюджета прожиточного минимума [13, с. 6]. В рамках научной дискуссии о применении плоской (пропорциональной) или прогрессивной шкалы подоходного налогообложения Е.П. Ярмош справедливо отмечает, что «прогрессивная шкала налогообложения, как правило, применяется в странах с высоким уровнем социально-экономического развития, где имеется повышенный объект налогообложения. Страны с более низким экономическим потенциалом стараются применять плоскую шкалу. Переход к прогрессивным ставкам при ис-

числении подоходного налога с физических лиц будет положительным вектором развития общественных отношений в социально-экономической сфере, сигналом, что государство предпринимает шаги для повышения доходов граждан и создания благоприятных условий для осуществления предпринимательской деятельности» [14, с. 96]. Несмотря на то, что научная дискуссия разворачивается автономно вокруг двух вышеуказанных концептов, нам видится системная, в первую очередь, экономическая взаимосвязь между ними. Как правило, прогрессивное налогообложение свидетельствует о наличии в количественном аспекте соответствующего объекта налогообложения, позволяющего законодателю в отношении него определить повышенный уровень налоговых изъятий. Высокие доходы граждан, формализованные в соответствующем объекте налогообложения, позволяют не только адаптировать повышенные ставки налога к их уровню жизнедеятельности, но и безболезненно для государства определить соответствующий всем необходимым социально-экономическим критериям размер необлагаемого минимума. Определенный подп. 1.1 п. 1 ст. 209 НК довольно низкий необлагаемый минимум в размере 156 рублей в месяц на 2023 год, свидетельствует о том, что государство в настоящее время не может себе позволить его более высокий уровень именно по причине низкой налоговой базы как денежного выражения невысокого объекта налогообложения. Более того, вышеуказанный необлагаемый минимум перестает применяться после достижения определенного дохода (в 2023 году – 944 рубля в месяц). Экономико-правовой статус данной суммы видится, скорее всего, со стороны государства достаточно высокой, по достижении которой необлагаемый минимум в размере 156 рублей не применяется.

В целях соблюдения принципа налоговой справедливости, в первую очередь, социальной налоговой справедливости (не в рамках налогово-правовой материи белорусского законодательства, а в рамках доктринального видения), как правило, устанавливаются соответствующие компенсационные механизмы для защиты прав и законных интересов физических лиц. К таковым, например, относятся размеры стандартных налоговых вычетов и не подлежащие налогообложению различного рода социальные выплаты. В 2023 году основные размеры стандартных налоговых вычетов по подоходному налогу с физических лиц следующим образом: 46 рублей в месяц – родителям на ребенка до 18 лет и (или) каждого иждивенца (подп. 1.2 п. 1 ст. 209 НК); 87 рублей в месяц – вдове (вдовцу), одинокому родителю, приемному родителю, опекуну или попечителю – на каждого ребенка до 18 лет и (или) каждого иждивенца, а также родителям, имеющим двух и более детей до 18 лет или детей-инвалидов в возрасте до 18 лет, – на каждого ребенка (подп. 1.2 п. 1 ст.

209 НК); 220 рублей в месяц – плательщикам, указанным подп. 1.3 п. 1 ст. 209 НК (инвалидам I и II группы, инвалидам с детства и др.). Обратим внимание, что в рамках действующего до вступления в силу с 1 января 2010 г. Особенной части НК Закона Республики Беларусь от 21 декабря 1991 г. № 1327-ХП «О подоходном налоге с физических лиц» вышеуказанные размеры определялись в базовых величинах и составляли соответственно две, четыре и десять (до 1 января 2008 г.). Аналогичную динамику законодательного регулирования можно проследить на примере материальной помощи, необлагаемый размер которой в течение 2023 года составляет 2821 рубль (п. 23 ст. 208 НК), а до 1 января 2008 г. – 150 базовых величин. Таким образом, размеры приведенных стандартных налоговых вычетов по подоходному налогу с физических лиц, а также ряда социальных выплат (например, материальная помощь) были уменьшены практически в два раза.

Также хотелось бы обратить внимание на тенденцию законодательного определения стандартного налогового вычета в рамках подп. 1.2 п. 1 ст. 209 НК для родителей, имеющих двух и более детей в до восемнадцати лет или детей-инвалидов в возрасте до восемнадцати лет, который предоставляется в настоящее время в размере 87 рублей в месяц на каждого ребенка (так называемый удвоенный вычет). При этом, на одного ребенка до восемнадцати лет данный вычет предоставляется в размере 46 рублей в месяц. Заметим, что долгое время, в рамках НК, было абсолютно точное математическое удвоение приведенных сумм. Например, в 2000 году действовали следующие размеры (без учета деноминации) – 75000 и 150000 рублей; в 2001 г. – 81000 и 162000 рублей. Начиная, с 2014 года законодатель стал незначительно отходить от точного двукратного предоставления стандартного налогового вычета (180000 и 355000 рублей). С каждым годом данное расхождение увеличивалось, оставаясь при этом в рамках небольших величин. Однако в данном случае важным представляется не величина собранного государством налога (которая, в рамках доходной части бюджета соответствующего уровня, не представляется столь значительной) за счет увеличения налоговой базы посредством уменьшения налоговой льготы, а проводимая в стране налоговая политика, которая в определенной степени дистанцируется от социальных аспектов справедливого налогообложения. В данном контексте уместным видится мнение Л.Ш. Юлгушевой: «Справедливым можно охарактеризовать такое налогообложение, при котором сбалансированы интересы государства и налогоплательщиков, а индивиды, находящиеся в наиболее уязвимом положении, дополнительно защищены» [15, с. 91].

По итогам проведенного в данной статье исследования, можно сделать следующие основные выводы.

1. Современное осмысление справедливости в налоговой сфере основано на собирательном конструировании определенной совокупности принципов налогообложения. Данная совокупность предопределена научными воззрениями того или иного автора, а в контексте их законодательной конкретизации – уровнем политического и социально-экономического развития страны.

2. Отождествление белорусским законодателем принципа справедливости налогообложения с принципом однократности налогообложения в определенной степени нивелирует потенциал справедливых начал в налоговой сфере в контексте достижения баланса интересов государства и налогоплательщиков.

3. Определение необлагаемого минимума и прогрессивное налогообложение в сфере подоходного налогообложения, как отражение принципа справедливости, следует рассматривать в системной взаимосвязи. Прогрессивное налогообложение, позволяет государству не только генерировать высокий уровень бюджетных доходов, но и на законодательном уровне определить адекватный размер необлагаемого минимума.