



КОНСТИТУЦИОННОЕ И МУНИЦИПАЛЬНОЕ ПРАВО

CONSTITUTIONAL AND MUNICIPAL LAW

<https://doi.org/10.22363/2313-2337-2023-27-1-54-75>

Научная статья / Research Article

Принцип налоговой справедливости в решениях Конституционного Суда Российской Федерации

Е.В. Рябова  

Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова,
г. Москва, Российская Федерация
 lentaf@mail.ru

Аннотация. Система публичных финансов подчинена принципу справедливости, который имеет расплывчатое содержание и редко находит надлежащее отражение в законодательстве. Высшие суды различных стран могут ссылаться на этот принцип и раскрывать содержание справедливости в публичных финансах. Проведен анализ правового закрепления и реализации принципа справедливости в современном российском налоговом праве. Автор исследует данный вопрос преимущественно с учетом правовых позиций Конституционного Суда РФ, активно ссылающегося на принцип справедливости при разрешении споров в сфере налогообложения. Анализ постановлений Конституционного Суда РФ показал, что содержание принципа справедливости для целей налогообложения может зависеть от вида обязательного платежа. В некоторых случаях Суд использует принцип справедливости в широком юридическом смысле и не толкует справедливость для целей налогообложения, используя для аргументации самые расплывчатые термины и слова. В иных случаях Суд может использовать более конкретный и узкий смысл принципа справедливости при разрешении дел о возложении налога (налоговая справедливость).

Ключевые слова: Конституция, справедливость, налогообложение, налоговое право, налоговая справедливость, прецедентное право

Дата поступления в редакцию: 29 апреля 2022 г.

Дата принятия к печати: 15 января 2023 г.

© Рябова Е.В., 2023



This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License
<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode>

Для цитирования:

Рябова Е.В. Принцип налоговой справедливости в решениях Конституционного Суда Российской Федерации // *RUDN Journal of Law*. 2023. Т. 27. № 1. С. 54—75. <https://doi.org/10.22363/2313-2337-2023-27-1-54-75>

Russian Constitutional Court jurisprudence of tax fairness

Elena V. Ryabova  

Lomonosov Moscow State University, *Moscow, Russian Federation*
 lentaf@mail.ru

Abstract. Public finance is subject to the principle of fairness, which has a vague character and rarely finds an appropriate reflection in law. Supreme Courts and Constitutional Courts of different countries may refer to this principle and disclose the content of fairness in public finance processes. The scope of the article includes legal establishment and realization of the principle of fairness in contemporary Russian tax law. The author investigates this issue mainly considering the Constitutional Court's legal positions. The Russian Constitutional Court actively refers to the principle of fairness to resolve disputes in taxation. The analysis of Constitutional Court judgements shows that the content of the principle of fairness for tax purposes depends upon a type of public fee. In some cases, the Court uses the principle of fairness in a broader legal meaning and does not interpret fairness for tax purposes using the vaguest terms and words for arguments. In other cases, the Court may use a more specific and narrow meaning of the principle of fairness in cases on imposition of tax and/or tax liability (tax fairness).

Key words: Constitution, fairness, taxation, tax law, tax fairness, case law

Conflict of interest. The author declares no conflict of interest.

Article received 29th April 2022

Article accepted 15th January 2023

For citation:

Ryabova, E.V. (2023) Russian Constitutional Court jurisprudence of tax fairness. *RUDN Journal of Law*. 27 (1), 54—75. <https://doi.org/10.22363/2313-2337-2023-27-1-54-75>

Введение

Конституция Российской Федерации относительно молода — документ был принят только в 1993 году. Действующая Конституция не детализирована в части правового регулирования публичных финансов, образуя лишь основу для действующего финансового законодательства. Лишь несколько положений посвящены публичным финансам, включая вопросы принятия федерального бюджета и налогообложения. В силу рамочности Основного закона постановления Конституционного Суда Российской Федерации (далее — КС РФ, Суд) играют значительную роль в правовой базе функционирования публичных финансов. Настоящая статья посвящена рассмотрению принципа справедливости налогообложения, его правовому установлению и реализации в современном российском праве с учетом правовых позиций КС РФ. Главный вопрос заключается в том, может ли принцип справедливости налогообложения быть правовым инструментом разрешения споров в судах? Цель статьи — выявить способ, с помощью которого КС РФ выносит суждения, исходя из принципа налоговой справедливости. Интерес составляет то, каким образом Суд применяет такой расплывчатый и нестабильный принцип при разрешении

налоговых дел. Автор попытался вывести смысл принципа налоговой справедливости из ряда решений КС РФ.

Исследование основано на теории предполагаемого, или презюмируемого, позитивизма (the theory of presumptive positivism), изложенной John Braithwaite (Braithwaite, 2002). Основными тезисами данной теории являются следующие положения.

Когда тип действия, подлежащего регулированию, сложен, изменчив и затрагивает крупные экономические интересы, (a) принципы имеют тенденцию регулировать с большей определенностью, чем конкретные правила; (b) обязательные принципы в купе с необязательными правилами, как правило, регулируют с большей определенностью, чем одни только принципы; (c) обязательные принципы, лежащие в основе необязательных правил, более надежны, если они встроены в институциональную составляющую общественного взаимодействия регулирующего характера, основанного на общем понимании.

Публичные финансы — чрезвычайно сложная и всеобъемлющая сфера, затрагивающая противоположные экономические интересы — сфера столкновения публичных, общественных и частных интересов. Эта сфера отношений требует особого регулирования. Порой публичным финансам необходимо отказаться от конкретного правила в пользу принципа, лежащего в основе определенных отношений.

Социальная справедливость является многоаспектной, сложной категорией, зависящей от исторического и культурного контекста. Исследователи в области права, экономики, политики и социологии изучают эту категорию, и каждый исследователь анализирует отдельные аспекты социальной справедливости.

Теория справедливости восходит к представлениям Аристотеля о конституциях. Согласно идеям Аристотеля о легитимности «[все] конституции являются формой справедливости, ибо [конституция есть] общность, и все общее устанавливается через справедливость» (EE VII9 1241b13-15)» (Miller, 1997:68). Миллер указывал, что в трактате Аристотеля о справедливости речь идет не только о достоинствах справедливости, но и о том, что можно было бы назвать «формальными» принципами справедливости, т. е. абстрактными принципами, допускающими различные, правильные и неправильные применения (Miller, 1997:68). Аристотель различал две формы справедливости, всеобщую и частную, которые отражаются в законности и равенстве. Эти идеи нашли свое дальнейшее развитие в многочисленных договорах, научных работах и в праве, в том числе в праве публичных финансов. Даже в наши дни идеи Аристотеля о справедливости влияют на развитие законодательства о публичных финансах. Например, вопрос о пропорциональном подоходном налоге с элементами прогрессии, используемом в России, и альтернативном классическом прогрессивном подоходном налоге, используемом во многих развитых странах, носит весьма дискуссионный характер, и как сторонники, так и противники пытаются отстаивать собственную точку зрения, используя принцип справедливости и интерпретируя различно.

Предметом статьи является принцип справедливости как основополагающий принцип права в свете его толкования КС РФ при анализе практических ситуаций в области налогообложения в рамках конституционного правосудия. В англоязычной (оригинальной) версии статьи термины «fairness» и «justice» применяются в качестве синонимов. Данный подход основан на изучении применения данных терминов

в научной литературе и выводе о том, что оба термина могут использоваться в одном и том же контексте в отношении налогообложения.

Принцип социальной справедливости имеет конституционный характер, но прямо не закреплен статьями Конституции РФ и текущим законодательством. Между тем в преамбуле Конституции РФ закрепляется следующее:

Мы, многонациональный народ Российской Федерации, соединенные общей судьбой на своей земле... исходя из общепризнанных принципов равноправия и самоопределения народов, чтя память предков, передавших нам любовь и уважение к Отечеству, веру в добро и справедливость...

Это единственное упоминание о социальной справедливости в Конституции России. На предмет преамбулы существует две позиции: 1) преамбула не имеет никаких нормативных положений и, вследствие чего, не обладает регулирующим воздействием; 2) преамбула представляет собой совокупность правовых норм-целей или норм-принципов регулирующего воздействия. В любом случае преамбула играет значительную роль в деятельности КС РФ, особенно в случае толкования положений Конституции. Однако КС РФ никогда не принимал решений исключительно на основании преамбулы.

Учитывая фундаментальную роль принципа справедливости налогообложения, некоторые конституции других стран могут иметь определенные положения, касающиеся справедливости. Например, Конституция Португалии 1976 года, ст. 282, п. 1, устанавливает общий порядок вступления в силу решения Конституционного Суда Португалии, в соответствии с которым закон признается неконституционным. Тогда как пункт 4 закрепляет, что в случае необходимости обеспечения безопасности или исходя из соображения справедливости либо важности общественного интереса, что требует своего обоснования, Конституционный Суд Португалии вправе устанавливать более узкие рамки последствий неконституционности или незаконности, чем это предусмотрено п. 1.

Конституция РФ не содержит аналогичного положения, но КС РФ обладает теми же полномочиями и часто выносит решения, руководствуясь соображениями справедливости. Российская правовая система относится к континентальному типу правовой системы, характеризующейся сниженной ролью судов в правотворчестве. Однако роль КС РФ значительна для понимания принципа справедливости в налоговом праве. Решения Суда (постановления и определения) находят отражение в законодательстве и практике налогообложения. Во многом принцип справедливости носит декларативный и расплывчатый характер. Поэтому его реализация чаще наблюдается на высшей судебной инстанции для решения вопроса о конституционности законов. Согласно позиции КС РФ¹ конституционным критерием оценки правил являются принципы справедливости и равноправия. Как писал Чарльз Перельман, «[...] справедливость может быть достигнута только путем отказа от юридического формализма в тех случаях, когда это влечет за собой противоречия» (Perelman, 1963:33).

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 08.07.2014 № 21-П «По делу о проверке конституционности подпункта «г» пункта 18 Правил предоставления молодым семьям социальных выплат на приобретение (строительство) жилья и их использования (утверждены постановлением Правительства Российской Федерации от 17 декабря 2010 года N 1050) в связи с жалобой гражданки Е.А. Дурягиной» // Собрание законодательства РФ. 2014. № 29. Ст. 4201.

Публичные финансы, будучи системой экономических отношений, направленных на накопление и распределение публичных финансовых ресурсов, представляют собой важный и комплексный механизм, реализующий три публичные функции: 1) регулирующую функцию, поддерживающую макроэкономическую стабильность; 2) дистрибутивную функцию, поддерживающую перераспределение публичных ресурсов внутри общества; 3) функцию финансового обеспечения публичных благ (Musgrave, 2008). Все три функции должны работать одновременно, и можно оценить состояние публичных финансов и финансового законодательства с точки зрения достижения баланса между всеми функциями без какого-либо перекаса. Правосудие в сфере публичных финансов имеет специфическое содержание и особенности. Отношения в этой сфере должны строиться в соответствии с идеями социальной справедливости, где генеральной целью публичных финансов является достижение социальной справедливости и благосостояния. Мы считаем, что налоговая справедливость как правовой принцип может пониматься и применяться на разных «уровнях», в соответствии с которыми сфера действия принципа может быть расширена или сужена. Если законодатель опирается на самые широкие рамки налоговой справедливости, то Верховный Суд или Конституционный Суд опирается на более узкие рамки налоговой справедливости, созданные законодательством.

Правовой принцип справедливости, или «формальной» справедливости в налоговом праве

Чарльз Перельман выделяет категорию «формальная справедливость». Он отметил, что формальная справедливость может отвечать различным философским воззрениям и сводами законов, предопределяя то, как мы можем быть справедливы, приписывая всем людям одни и те же права, и справедливы, устанавливая разные права различным категориям людей, справедливы в соответствии с римским правом и справедливы в соответствии с германским законодательством (Perelman, 1963). Перельман отмечал, что, говоря о справедливости, следует соотносить это с тем, говорим ли мы о формальной справедливости или об «одной из бесчисленных концепций конкретной справедливости» (Perelman, 1963).

Под «формальной» справедливостью понимается принцип, установленный конституцией страны, органическими и текущими законами. Статьи Конституции Российской Федерации не устанавливают принцип справедливости напрямую, в отличие от конституций некоторых других стран. Например, в Конституционном акте Канады 1982 г. (ред. 2011 г.) упоминаются принципы основополагающей справедливости, но не раскрывается их содержание. Часть I, раздел E (7) гласит, что «каждый человек имеет право на жизнь, свободу и личную неприкосновенность и право не быть лишенным этого, кроме как в соответствии с принципами основополагающей справедливости». Как и в Конституции Российской Федерации, принцип справедливости может содержаться не в корпусе конституционного акта, а в преамбуле, которая не носит нормативного характера, однако играет существенную роль для толкования статей конституции. Зачастую конституционные акты не закрепляют «общей» справедливости в обществе, устанавливая требование справедливости в той или иной социальной сфере. Например, Конституция Южно-Африканской Республики 1996 года содержит ст. 192, в соответствии с которой национальное законодательство должно обеспечить независимость органа, осуществляющего

регулирование радио и телевидения в общественных интересах, а также для обеспечения справедливости и разнообразия суждений, широко представляющих южно-африканское общество. Другой пример, Конституция Свазиленда 2005 года, ст. 33 (1), устанавливает требование справедливости в отношении административного права и принятия властями решений в отношении граждан. Эти примеры показывают равно как конституционный, так и фундаментальный характер принципа справедливости и то, что он может быть установлен в правовом акте.

Хотя общий принцип справедливости прямо не закреплен в положениях Конституции, в России справедливость рассматривается как исходный правовой принцип, который может быть выведен из преамбулы и носит общий характер в праве. Статья 19 Конституции Российской Федерации 1993 года устанавливает принцип равенства всех перед законом и судом. КС РФ указал, что принцип равенства имеет конституционное содержание, и сформировал правовую позицию в отношении принципа справедливости. В настоящее время Суд использует ст. 19 в своих решениях и продолжает развивать ее путем толкования.

Действующее российское законодательство в сфере публичных финансов не содержит единой нормы, направленной на достижение социальной справедливости, оно устанавливает отдельные нормы, которые вместе с конституционными положениями формируют правовую основу для решений КС РФ вопроса о социальной справедливости и о том, какой она «должна быть» в России. Джон Роулз (Rawls, 2001) отмечал, что законодательство не закрепляет «конституционную сущность и вопросы фундаментальной справедливости», хотя и касается этих вопросов, что, в частности, актуально для налогового законодательства.

Пункт 1 ст. 3 Налогового кодекса РФ закрепляет всеобщность и равенство налогообложения, принцип учета фактической способности налогоплательщика уплатить налог, а также требование установления налогов только законом. Пункт 2 ст. 3 закрепляет принцип недискриминации, запрещающий дискриминацию по социальному, расовому, национальному, религиозному и иным подобным признакам, а также запрещающий установление дифференцированных налоговых ставок и налоговых льгот в зависимости от форм собственности, гражданства и происхождения капитала. Пункт 3 ст. 3 содержит запрет на произвольное установление налогов без какой-либо экономической основы.

Из-за отсутствия конкретного юридического определения справедливости и определенного содержания принципа законодатель, орган государственной власти, в том числе суд, может по-разному трактовать данный принцип, в том числе исходя из сложившихся правовых подходов, традиций, существующих отношений и предыдущих судебных решений, и применять этот принцип в определенном ключе для разрешения конкретного спора. В силу расплывчатости, отсутствия однозначного содержания правового принципа справедливости суд может определить лишь некоторые стороны и черты этого принципа. В одном из постановлений КС РФ² исходил из того, что принцип равенства применительно к сфере налогообложения

² Постановление Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П «По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества «Флот Новороссийского морского торгового порта» // *Собрание законодательства РФ*. 2017. № 49. Ст. 7532.

означает его равномерность, нейтральность, справедливость и недискриминационность. Однако ранее в деле ЮКОСа³ Суд ссылался на принцип справедливости как самостоятельный конституционный принцип и не рассматривал его как составную часть общего принципа равенства, закрепленного в ст. 19 Конституции Российской Федерации.

Сигрид Хемельс был исследован принцип налоговой справедливости в праве ЕС, в том числе в правоприменительной практике Суда ЕС. Автор пришла к выводу, что Суд ЕС не ссылается напрямую на принцип справедливости из-за его неопределенности, будучи «крайне субъективным и оставляющим место для на усмотрение» (Hemels, 2013), в то время как Европейская комиссия ссылается на него. В отличие от Суда ЕС, КС РФ часто прибегает к принципу справедливости, в том числе в отношении публичных финансов. В период с 1995 по 2022 год КС РФ принял 3440 решения, содержащих словосочетание «принцип справедливости». В отношении принципа справедливости в налогообложении Суд вынес 289 решений — 247 определений и 41 постановление с 1995 по 2022 год. Следуя практике КС РФ, Верховный Суд Российской Федерации, суды общей юрисдикции и арбитражные суды часто ссылаются на налоговую справедливость, но несмотря на богатую судебную практику применения принципа справедливости, целостная концепция справедливости в отношении налогообложения не выработана.

Обзор литературы

Справедливость налогообложения — комплексная и сложная категория, основанная на нравственно-этических и моральных нормах и представлениях. Обосновано, что справедливость является имманентным признаком права в целом. Многие ученые выявили некоторые особенности справедливости в налогообложении и налоговом праве, исследуя принцип справедливости в целом (Murphy & Nagel, 2002), его отдельные элементы и аспекты⁴. Справедливость налогообложения исследуется как на национальном уровне налогообложения, так и на уровне международного налогового права (Seto, 2013). Зачастую ученые разрабатывают различные подходы к налогообложению и построению налоговой системы, исходя из различных философских представлений о социальной справедливости. Чаще такие вопросы, как прогрессивное или пропорциональное налогообложение доходов (Roach, 2010), соотношение прямого и косвенного налогообложения, налогообложение потребления или доходов обсуждаются с точки зрения того, будут ли эти категории способствовать социальной справедливости или нет. Эллисон Кристианс предложила интересный подход, рассматривая справедливое налогообложение как основное право человека (Christians, 2009). На первый взгляд эта идея может показаться очевидной, но если мы проанализируем текущую национальную налоговую политику, то обнаружим, что правительства не всегда рассматривают свои действия через призму прав человека. Налоговая справедливость — расплывчатое понятие, которое по-разному

³ Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // Собрание законодательства РФ. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3200.

⁴ Rawls, *op.cit.* note 9; (Englisch, 2014; Fried, 2003; Miklos, 2013); Linda Sugin, Theories of Distributive Justice and Limitations on Taxation: What Rawls Demands from Tax Systems, 72 *Fordham Law Review* (2004). Режим доступа: <https://ssrn.com/abstract=555988>

понимают ученые, органы государственной власти и государства. Альберто Алесина и Джордж-Мариос Анхелетос подчеркивают различия в построении национальных налоговых систем в США и ЕС в преломлении дистрибутивной политики (Alesina & Angeletos, 2005). Принцип справедливости налогообложения предопределяет не только особенности налоговых систем, но и налогов как таковых. Если подоходный налог и налог на богатство основаны на принципе учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога, то налоги на потребление основаны на идее «благополучия», плата за пользование — на идее потребляемых благ, а подушный налог — на концепции «равной жертвы» (Dodge, 2005). Согласно Джозефу Доджу, нормой налоговой справедливости является принцип, в соответствии с которым совокупное налоговое бремя должно быть распределено между населением, в отличие, скажем, от принципа, теории или идеологии, касающегося (1) отношения государственных доходов к ВВП (что указывает на объем «вторжения» государства в частную сферу), (2) легитимности целей правительства и (3) общей теории социальной справедливости (Dodge, 2005).

Подробный обзор литературы по вопросу налоговой справедливости приводится Антонио Инфанти в «Tax Equity» (Infanti, 2008).

Следуя трем функциям публичных финансов Масгрейва, налогообложение как обязательное изъятие доли частной собственности в пользу публичных целей выполняет три функции (1) фискальную, направленную на формирование публичных доходов; (2) регулируемую, направленную на регулирование экономики и экономического поведения; (3) распределительную, направленную на имущественное распределение внутри общества. Понятие налоговой справедливости имеет разное содержание в зависимости от этих трех функций. Дэвид Дафф предполагает, что в основе фискальной функции налогообложения лежит теория «общественной выгоды» и теория платежеспособности; тогда как регулирующая функция опирается на справедливый баланс между налогом, целью регулирования и эффектом распределения, производимым налогом (Duff, 2008).

Некоторые ученые выделяют различные экономические и правовые аспекты налоговой справедливости. Это объясняется различиями между вопросами, исследуемыми учеными-экономистами и учеными-юристами. В России справедливость в экономическом аспекте означает равное распределение налогового бремени, что означает распределение с учетом фактической способности к уплате налога. Справедливость в правовом аспекте означает равенство прав и обязанностей налогоплательщика, отказ от дискриминации в зависимости от расы, национальности, религии и других факторов. В западной литературе принцип справедливости раскрывается через вертикальную и горизонтальную справедливостью (Galle, 2008). Вертикальная налоговая справедливость означает справедливое распределение налогового бремени между различными категориями налогоплательщиков, в основном между богатыми и бедными; в то время как горизонтальная налоговая справедливость означает справедливое распределение налогового бремени между налогоплательщиками одной категории. Такое «структурирование» справедливости отражено в авторитетном российском учебнике по теории налогообложения (Maiburov, 2010). Иоахим Энглиш подчеркивает различие между экономическими и юридическими взглядами на принцип платежеспособности как одну из составляющих социальной справедливости в налогообложении. В то время как ученые-экономисты рассматривают принцип платежеспособности как одну из характеристик налоговой системы и полагают,

что нейтральность и эффективность являются «основой оптимального подхода к налогообложению», ученые-правоведы «приняли принцип платежеспособности в качестве стандарта налоговой справедливости, исходя из соображений социальной солидарности и социального перераспределения» (Englisch, 2014).

Многие российские ученые как в области экономики, так и в области права исследовали принцип справедливости в налогообложении, в том числе в рамках диссертационных исследований (Eremenko, 2018; Lopatnikova, 2011; Urubkova, 2011; Sherenko, 2006). И.А. Урубкова отмечает, что налоговая справедливость имеет всеобъемлющее содержание и охватывает несколько различных принципов, таких как 1) принцип универсальности; 2) принцип равенства; 3) принцип платежеспособности; 4) принцип соразмерности (Urubkova, 2011). Это наиболее традиционная точка зрения российских правоведов на рассматриваемый принцип. Е.А. Еременко исследовала принцип справедливости налогообложения в экономическом плане и предложила расширить теоретические представления о справедливом налогообложении в соответствии с современной концепцией справедливости. Автором предложено новое понимание справедливого налогообложения как налогового неравенства, вызванного дифференциацией налоговых компонентов, обеспечивающих более высокое качество жизни бедных налогоплательщиков (Eremenko, 2018:26). Теоретические идеи Е.А. Еременко основаны на теории справедливости Роулза, которым были разработаны два основных принципа справедливости, которые могут быть использованы в целях налогообложения как социального института и элемента правовой системы (Rawls, 1999; O'Kelley, 1981). Джон Роулз отметил,

что, во-первых, каждый человек имеет равное право на наиболее широкий спектр свобод, доступных иным лицам, во-вторых, социальное и экономическое неравенство допустимо в том случае, если (а) разумно ожидать, что оно пойдет на пользу всем, и (б) оно обусловлено обстоятельствами и условиями, потенциально доступными для всех (Rawls, 1999).

Данные идеи согласуются с теорией справедливости Аристотеля: «Несправедливое распределение будет тогда, когда равные получают неравные вещи или неравные получают равные вещи. Аристотель называет здесь руководящий принцип «геометрической пропорцией» (Miller, 1997:2, 70). Фред Миллер отметил, что идея о том, что справедливость состоит из пропорционального равенства, встречается у предшественников Аристотеля: например, пифагорейцев, Исократы и Платона. Российские ученые, следуя идеям Роулза о распределительной справедливости и обосновывая прогрессивный индивидуальный подоходный налог, как это делает Е.А. Еременко, не принимают во внимание, что Роулз предложил налогообложение потребления с фиксированной ставкой вместо подоходного налога с прогрессивной ставкой как лучший способ достижения налоговой справедливости (Rawls, 1999). Учитывая привлекательность и очевидность понимания справедливого налогообложения, предложенного Е.А. Еременко, все же данные идеи находят слабую реализацию в российском законодательстве и практике налогообложения, демонстрируя существенную имущественную дифференциацию, отсутствие минимального необлагаемого дохода и классического варианта прогрессивного налогообложения доходов. Между тем такое понимание справедливости в налогообложении не ново для российской правовой системы и теории.

В настоящее время в российской правовой доктрине равенство выступает в качестве основного элемента справедливости в сфере публичных финансах. Общий

принцип равенства установлен статьей 19 Конституции Российской Федерации, требующей дифференциации правового регулирования по объективным критериям. Равенство не может быть достигнуто без адекватной и соответствующей дифференциации, поскольку оно означает равные права и обязанности только в сходных условиях, что является проявлением горизонтального равенства. Это правило может применяться как к частным субъектам, включая налогоплательщиков и получателей субсидий и инвестиций из бюджетной системы, так и к публичным субъектам, включая федеральные (общенациональные), региональные (субнациональные) органы государственной власти и органы местного самоуправления. Как заметил Уильям Андерсон,

стремясь достичь «справедливости» в налогообложении, суды выработали доктрину, что при распределении налогового бремени должна быть «разумная категоризация» субъектов налогообложения. Политика дифференцированного обложения налогоплательщиков, находящихся в разных обстоятельствах, и равного обложения налогоплательщиков, находящихся в сходных обстоятельствах, обеспечивает оптимальную справедливость для всех (Anderson, 1951:26).

Таким образом, налоговая справедливость затрагивает в основном вопрос налогового бремени, в связи с чем в настоящей статье не затрагиваются вопросы межбюджетного распределения налоговых доходов. Налоговая справедливость как компонент принципа справедливости в сфере публичных финансах имеет отношение к балансу публичных и частных интересов и не имеет отношения к фискальному федерализму или балансу межбюджетных интересов. Что касается последних, то ученые редко ссылаются на социальную справедливость как на критерий оптимальности межбюджетных отношений. В данном случае исследователи скорее указывают на требование достижения эффективности, нежели справедливости.

Эквивалентность и взаимообусловленность налога и публичных благ как составляющих налоговой справедливости, или понимание налоговой справедливости в отношении социальных налогов (взносов на социальное страхование) в решениях КС РФ

В 1999 году КС РФ сформулировал принцип справедливости в отношении страховых взносов на обязательное социальное страхование. Суд постановил, что справедливость финансовых отчислений на обязательное социальное страхование означает признание неформального равенства плательщиков страховых взносов, обеспечиваемого дифференциацией категорий плательщиков, соразмерностью (нечрезмерностью) тарифов страховых взносов и их соотносимостью с получаемыми пенсиями. Суд добавил, что необходимо обеспечить эквивалент между взносами, уплаченными в бюджетную систему, и будущими страховыми выплатами; а введение неэквивалентного тарифа трудовым пенсиям не учитывало конституционные принципы справедливости и равенства. Для обеспечения эквивалентности Суд предложил установить минимальный доход для взимания взносов и максимальный доход, ограничивающий уплату взносов, а также использовать обратно пропорциональную прогрессивную тарифную сетку для высоких доходов⁵. Рассматривая требование

⁵ Постановление Конституционного Суда РФ от 23.12.1999 № 18-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1, 2, 4 и 6 Федерального закона от 4 января 1999 года «О тарифах

справедливости в сфере социального страхования, Суд исходил из необходимости реализации различных инструментов и механизмов поддержания баланса между выплатами и поступлениями с точки зрения плательщиков. Важно отметить, что Суд указал, что неиспользование каких-либо инструментов для необходимой дифференциации плательщиков, установление чрезмерного ограничения права собственности противоречит статьям 35 (части 1, 2) и 55 (части 2, 3) Конституции Российской Федерации. Таким образом, КС РФ признал отдельные положения Федерального закона от 4 января 1999 года «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1999 год» неконституционными из-за нарушения принципа справедливости.

В деле *Flemming v. Nestor* 363 U.S. 603 Верховный суд США рассмотрел еще один аспект эквивалентности между взносами социального страхования (платежами в бюджетную систему) и пособиями социального страхования (платежами из бюджетной системы). Суд указал следующее:

выгоды каждого работника, вытекающие из вклада, который он вносил в национальную экономику во время активной работы, не зависят от степени, в которой он был призван поддерживать систему путем налогообложения. Очевидно, что внедоговорные интересы работника, подпадающие под действие закона, не могут быть обоснованно аналогичны интересам держателя ренты, чье право на экономическую выгоду основано на его договорных премиальных выплатах.

В данном случае Верховный суд урегулировал спор о выплате пособий по социальному страхованию лицам, депортированным из США в соответствии с иммиграционным законодательством. Противоположная сторона рассматривала социальное страхование как соглашение между правительством США и плательщиками, потому заявляла, что правительство США не может отказаться от своих обязательств. Верховный суд США отклонил этот довод и обратил внимание на публичный характер взносов социального страхования. Понятие необходимости достижения эквивалентности между уплаченными взносами и полученными благами не следует понимать в качестве эквивалентности с точки зрения принципов гражданского права. Эта эквивалентность иного рода.

Однако справедливость тарифообложения КС РФ понимает несколько иначе, что может быть объяснено частноправовым происхождением страховых взносов. В последнее время они все больше отрываются от гражданско-правовых, приобретая публично-правовой характер, сближая их с налогами. Тезис может быть подтвержден делом Верховного Суда США. Что касается налогов, КС РФ никогда не упоминал об их эквивалентности, поскольку современное налогообложение основано на положении о невозможности достижения баланса между налогами и публичными благами.

страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1999 год» и статьи 1 Федерального закона от 30 марта 1999 года «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1998 год» в связи с жалобами граждан, общественных организаций инвалидов и запросами судов» // Собрание законодательства РФ. 2000. № 3. Ст. 353.

В Определении⁶ 2003 г. КС РФ указывает не на эквивалентность, а на связь между плательщиком страховых взносов и потенциальными благами, которые может получить этот плательщик. Дело касалось налоговой ответственности адвокатов и получаемых ими социальных пособий. Действовавшее на тот период времени налоговое законодательство устанавливало налоговую обязанность адвокатов как самозанятых лиц, в том числе обязанность по уплате единого социального налога, заменявший страховые взносы в 2002—2010 годах. Адвокаты вправе были уплачивать налог на страхование от временной нетрудоспособности на добровольной основе. Однако фактических социальных выплат они получить не могли. Указав, что такое разобщение между плательщиком и выплатами является нарушением нормативной правовой базы, КС РФ заявил, что освобождение самозанятых граждан от уплаты страховых взносов и предоставление им при этом обеспечения по обязательному социальному страхованию, в частности выплата пособий за счет средств Фонда социального страхования Российской Федерации, означало бы переложение бремени участия в образовании средств указанного Фонда, расходуемых на эти цели, на другие категории граждан, что противоречило бы конституционным принципам справедливости, а также требованию ч. 3 ст. 17 Конституции Российской Федерации, согласно которой осуществление прав и свобод человека не должно нарушать права и свободы других лиц.

В России понятие эквивалентности как составляющая налоговой справедливости не находит отражения в законодательстве. С 2021 года фактическая модель подоходного налога с населения основана на частично прогрессивной шкале налоговых ставок без необлагаемого минимума дохода. Такая модель не рассматривалась КС РФ с точки зрения ее конституционности. Как отметил Уильям Андерсон, «в отсутствие конституционных ограничений юридические полномочия законодательного органа устанавливать «налоговые ставки» совершенно безграничны. Поэтому ставки подоходного налога в верхних значениях могут быть доведены до непосредственной конфискации, если законодатель сочтет это нужным» (Anderson, 1951:22). Чрезвычайно высокие налоговые ставки могут быть введены в критических и сложных для страны ситуациях, таких как война или чрезвычайное положение. В остальном налоговые ставки и налоговая нагрузка в целом должны соответствовать принципу справедливости в состоянии мира. Социальная справедливость — высоко пластичная категория, меняющаяся под воздействием различных факторов. В каждой стране и в каждый исторический период справедливое налогообложение понимается и понималось различно.

Принцип недискриминации и принцип платежеспособности как составляющие налоговой справедливости в решениях КС РФ

Принцип недискриминации является важнейшим элементом идеи налоговой справедливости. Этот принцип может быть применен отдельно от принципа налоговой справедливости или как ее часть. За счет более обоснованного и четкого

⁶ Определение Конституционного Суда РФ от 07.02.2003 № 65-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Гуртовенко Татьяны Евгеньевны на нарушение ее конституционных прав положениями пункта 1 статьи 245 Налогового кодекса Российской Федерации и подпункта 5 пункта 1 статьи 9 Федерального закона «Об основах обязательного социального страхования» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 4.

содержания принцип недискриминации может служить самостоятельным требованием к налогообложению. Недискриминация в вопросах международного налогообложения или налоговых стимулов является существенной. Принцип недискриминации изложен в ст. 3 НК РФ, согласно которой запрещается дифференцировать объем налоговой обязанности в зависимости от социального, расового, национального, религиозного признака и т.п. Дифференциация налоговых ставок или льгот в зависимости от формы собственности, гражданства или происхождения капитала запрещена. Вопросы недискриминации в сфере международного налогообложения широко распространены и должны выступать предметом отдельного научного исследования. Целью данной статьи является раскрытие понимания налоговой справедливости со стороны КС РФ относительно налогово-правового механизма в целом или отдельных компонентов налоговой обязанности. Следует подчеркнуть, что рассмотренные в статье решения КС РФ основывались на принципе налоговой справедливости, тогда как принцип недискриминации воспринимался как составляющая налоговой справедливости.

По сути, принцип недискриминации требует обеспечения налогового равенства, в том числе фактического равенства в распределении налогового бремени. В 1998 году КС РФ противопоставил формальное понимание налогового равенства сущностному. В тот период времени применялся прогрессивный подоходный налог. Суд указал, что принцип равенства, установленный статьей 19 Конституции Российской Федерации, требует соблюдения принципа учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога на доходы физических лиц. КС РФ прямо упомянул требование обязательного учета платежеспособности как компонент налоговой справедливости. КС РФ констатировал, что применительно к налоговой обязанности (ст. 57 Конституции РФ) принцип равенства в социальном государстве означает, что равенство должно достигаться путем справедливого распределения доходов и дифференциации налогов и сборов.

В 1996 году КС РФ рассмотрел ряд региональных законов по вопросам миграции. Один из них, Закон Москвы 1994 года, устанавливал плату за регистрацию по месту жительства. Плата была признана нарушением принципа учета фактической способности к уплате налога, поскольку плата увеличивала налоговую нагрузку на тех, кто менял место жительства внутри страны. Фактически плата создавала барьеры для свободного передвижения и проживания внутри страны. КС РФ указал на то, что рассматриваемый Закон Москвы 1994 года не учитывал платежеспособность плательщиков и фактически вводил подушевой налог, что фактически означает взимание значительно большей доли с бедных, чем с богатых.

Данное решение является ярким, но в то же время редким примером отождествления КС РФ налоговой справедливости с распределением налогового бремени. Редкость данного решения можно объяснить тем, что вопросы о размере и распределении налогового бремени относятся к сфере налоговой политики. Маловероятно, что КС РФ снова примет подобное решение. Вопросы пропорционального, прогрессивного или частично прогрессивного подоходного налогообложения не были в центре внимания КС РФ. Следует отметить, что КС РФ является политически нейтральным органом, поэтому Суд должен четко отграничивать вопрос соблюдения правового принципа налоговой справедливости от вопросов фискальной политики. Последнее

объясняет, почему в настоящее время КС РФ часто ссылается на свободу усмотрения законодателя в отношении введения налогов, ставок или льгот⁷.

В практике КС РФ в 2003 году был затронут вопрос о недискриминации. Рассматриваемое в деле налоговое законодательство устанавливало государственную пошлину для всех образовательных учреждений, кроме тех, которые были государственными организациями, финансируемыми федеральным правительством. Таким образом, муниципальный колледж должен был уплачивать государственную пошлину в то время, как федеральные образовательные учреждения — нет. Этот факт был расценен муниципальной организацией как дискриминация по признаку формы собственности в нарушение принципа налоговой справедливости, однако КС РФ пришел к выводу, что дискриминации нет в силу проведения налоговой дифференциации не по признаку формы собственности, а по источнику финансирования. К сожалению, КС РФ не рассматривал критерий формы собственности в свете дискриминации. Очевидно, что право собственности обуславливает источники финансирования, последние тесно связаны с формой собственности и могут рассматриваться как ее следствие. Мы предполагаем, что действовавшее и рассматриваемое КС РФ налоговое законодательство могло иметь дискриминационный характер, однако КС РФ не принял решение по существу.

Надлежащая процедура как составляющая налоговой справедливости в решениях КС РФ

Надлежащая процедура способствует вынесению справедливых и бесличных судебных решений в уголовном и гражданско-процессуальном праве и является важным компонентом справедливого налогообложения. В России все налоги сборы должны устанавливаться только законом. КС РФ установил это правило, интерпретируя статью 57 Конституции РФ. Как указал КС РФ, налог или фискальный сбор могут считаться правомерно установленными, если законодательным актом установлены все обязательные элементы платежа, т.е. в целях взимания налога необходимо закрепить все его обязательные элементы только в законодательном акте, а не в подзаконном (административном). Между тем существует разница между введением налога и введением «неналогового» платежа (сбора). В 2008 году КС РФ заявил, что делегирование полномочий федерального законодателя по установлению публичного платежа (сбора) Правительству РФ нельзя считать произвольным и необоснованным. Обратное означало бы нарушение принципа справедливости. Суд исходил из того, что плата, установленная Правительством РФ, должна быть разумной, справедливой и соизмеримой с расходами на публичные услуги. Суд признал, что делегирование законодателем полномочий по установлению отдельных элементов платежа Правительству не нарушило надлежащий порядок взимания лицензионного сбора, не входящего в систему налогов и сборов⁸.

⁷ Постановление Конституционного Суда РФ от 01.07.2015 № 19-П; Постановление Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П; Постановление Конституционного Суда РФ от 21.12.2018 № 47-П; Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2004 № 169-О; Определение Конституционного Суда РФ от 05.03.2009 N 468-О-О; Определение Конституционного Суда РФ от 24.11.2016 № 2518-О и др.

⁸ Постановление Конституционного Суда РФ от 18.02.1997 № 3-П «По делу о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации от 28 февраля 1995 года «О введении

В современной России система налогов и сборов включает в себя не все сборы, а наиболее значимые из них. В эту систему входят все налоги и некоторые сборы, например, государственная пошлина за различные государственные услуги. Система не включает, например, таможенную пошлину. Показательно, что в вышеупомянутом решении Суд решил, что государственная пошлина должна быть справедливой и соизмеримой с государственными расходами. Позднее суд высказал противоположную точку зрения⁹. КС РФ постановил, что сбор, уплачиваемый за государственную услугу, представляет собой особый вид фискального сбора и что нет необходимости в том, чтобы его размер был эквивалентен государственным расходам на эту услугу. Суд добавил, что сбор должен взиматься федеральным законодателем на основе принципов справедливости и пропорциональности, исходя из необходимости поддержания общественного порядка. Таким образом, в постановлении 2008 года Суд связал полномочия Правительства РФ по установлению сборов с расходами на оказание государственной услуги, а в постановлении 2013 года Суд отменил свое решение.

Интересно, что КС РФ допускает признание фискального взыскания справедливым только с учетом намерений правительства, выраженных в законопроекте. В решении 2016 года¹⁰ суд рассмотрел дело о начислении налогов на владельцев большегрузных транспортных средств. КС РФ признал это законодательное положение конституционным и среди прочих аргументов указал на то, что Правительство РФ внесло в парламент законопроект, предусматривающий определенные льготы по транспортному налогу для владельцев большегрузного транспорта. Законопроект позволил бы оптимизировать и снизить налоговую нагрузку на эту категорию налогоплательщиков. Суд отметил, что государство признало необходимость корректировки правовой базы в соответствии с принципами пропорциональности и справедливости. Таким образом, КС РФ признал налоговое взыскание справедливым обязательством на основании законодательной инициативы. Несомненно, решение основывалось на множестве других фактов и доводов, но только этот довод привел суд к признанию налоговой обязанности справедливой.

В 2016 году ГК РФ рассмотрел еще один аспект надлежащей процедуры как компонента справедливого налогообложения. Муниципальная администрация города Братска заявила, что Федеральный закон «Об оценке в Российской Федерации» от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ нарушает его право на налоговую и бюджетную деятельность, поскольку не предусматривает возможности оспаривания кадастровой стоимости земель в пределах населенного пункта. Дело в том, что в России кадастровая стоимость земель для целей налогообложения устанавливается

платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции» // Собрание законодательства РФ. 1997. № 8. Ст. 1010.

⁹ Постановление Конституционного Суда РФ от 23.05.2013 № 11-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 333.40 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Встреча» // Собрание законодательства РФ. 2013. № 22. Ст. 2862.

¹⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 31.05.2016 № 14-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 31.1 Федерального закона «Об автомобильных дорогах и о дорожной деятельности в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», постановления Правительства Российской Федерации «О взимании платы за счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн» и статьи 12.21.3 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы» // Собрание законодательства РФ. 2016. № 24. Ст. 3602.

региональными государственными органами несмотря на то, что земельный налог уплачивается в муниципальные бюджеты. Только землевладелец имеет право оспаривать текущую кадастровую стоимость того или иного объекта. Как предположила администрация города Братска, такая ситуация не позволяет реализовать его экономические интересы. Суд признал эту ситуацию конституционной на основании, среди прочего, принципа налоговой справедливости, отметив, что кадастровая оценка в соответствии с правилами и процедурами обеспечивает определенность в налогообложении и создает предпосылки для справедливого налогообложения. В противном случае это дало бы муниципальным органам власти неограниченные возможности изменять кадастровую стоимость в соответствии со своими фискальными интересами. КС РФ заявил, что баланс публичных и частных интересов поддерживает налоговую справедливость, и право органов местного самоуправления оспорить кадастровую стоимость нарушит этот баланс.

КС РФ неоднократно заявлял, что надлежащая процедура в отношении формирования налоговой обязанности или администрирования налога способствует правовой определенности и справедливости в публичных финансах, особенно в случаях юридической ответственности. В делах о налогообложении Суд использует общий принцип справедливости в отношении множества различных социальных сфер и «особый» принцип справедливости в отношении законодательства о публичных финансах. Например, в случае с нефтяной компанией ЮКОС (2005 г.)¹¹ КС РФ использовала общий принцип справедливости для решения вопроса о сроках исковой давности. КС РФ указал на то,

что трехлетний срок давности, установленный статьей 113 НК РФ, является универсальным и единым для всех видов налоговых правонарушений [...] При этом принципы справедливости и юридического равенства и неразрывно связанные с ними в качестве одного из их аспектов принцип пропорциональности (пропорционального равенства), обуславливая обеспечение одинакового объема юридических гарантий всем налогоплательщикам, применительно к действию нормы о сроках давности по кругу лиц предполагают необходимость дифференцированного подхода к тем налогоплательщикам, которые, противодействуя налоговому контролю и налоговой проверке, использовали бы положение о сроках давности вопреки его предназначению, в ущерб правам других налогоплательщиков и правомерным публичным интересам.

Таким образом, КС РФ урегулировал дело ЮКОСа в пользу налоговой администрации, используя общеправовой принцип справедливости. КС РФ часто использует абстрактные и расплывчатые термины для разрешения дел. Фактически, Суд отклонился от срока исковой давности в целях налоговой справедливости. Данное дело демонстрирует, что КС РФ применяет широкие полномочия по толкованию положений Конституции РФ. Как писал Колин Дайвер (Diver, 1989), «неопределенность является распространенным недостатком нормативных стандартов, особенно тех, которые опираются на такие открытые термины, как «в общественных интересах», «осуществимо» или «разумно»». Использование открытых терминов и понятий не подходит для создания законов, но подходит для решений судов, основанных

¹¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // Собрание законодательства РФ. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3200.

на использовании правовых принципов. В этом заключается разница между принципами и правилами, на которую указывал John Braithwaite (Braithwaite, 2002:1, 5—7). В случае ЮКОСа Суд истолковал положения Налогового кодекса таким образом, что прежнее понимание срока исковой давности в налоговом законодательстве не может быть использовано. Все правовые нормы имеют окончательные значения, и решения применяются в соответствии с ними. Новое понимание правила означает, по сути, новое правило. Дело ЮКОСа иллюстрирует правильность тезиса Braithwaite о предполагаемом позитивизме: «Правила имеют приоритет, но не абсолютный приоритет. Если они дают явно необоснованный результат, а не просто субоптимальный результат, если смотреть с точки зрения более широкого нормативного содержания, то от правила можно отказаться в пользу какого-то более глубокого принципа» (Braithwaite, 2002:25). Впоследствии Европейский суд по правам человека (ЕСПЧ) признал правовую позицию КС РФ по делу ЮКОСа противоречащей статье 1 Протокола 1 к Конвенции о защите прав человека и основных свобод¹².

Позиция ЕСПЧ согласуется с решением Верховного Суда США *Rothensies v. Electric Storage Battery Co.* 1946 года по вопросу о сроке давности. С апреля 1919 по апрель 1926 года налогоплательщик платил акцизы с определенных продаж и вычитал налог из дохода до исчисления подоходного налога. В июле 1926 г. он подал заявление о возмещении акцизных сборов, уплаченных в период с 1922 по 1926 год (возврат ранее уплаченных акцизов было недопустимым в связи с истекшим сроком давности) и получил положительное решение в 1935 году. В дальнейшем Комиссионер расценил возмещение в качестве дохода за 1935 год и начислил подоходный налог. Налогоплательщик уплатил начисленную сумму налога и предъявил иск о возврате, утверждая, что возмещение акцизных налогов не было доходом, но даже в случае, если возмещение акцизов признать доходом, налогоплательщику следует удовлетворить его право на возмещение акцизов, уплаченных за пределами срока давности, то есть в период с 1919 по 1922 годы¹³. Верховный Суд США сослался на судебное решение *Order of Railroad Telegraphers v. Railway Express Agency of 1944*¹⁴, сделав выдержку из решения о том,

что законодательные положения об исковой давности в своих решающих последствиях призваны способствовать справедливости, предотвращая неожиданности за счет возрождения требований, которым было позволено «спать» до тех пор, пока доказательства не будут утрачены, воспоминания не сотрутся, а свидетели не исчезнут. Теория состоит в том, что даже если у кого-то есть справедливое требование, было бы несправедливо не уведомить вторую сторону о необходимости выработки своей правовой позиции в течение срока исковой давности, и что право на освобождение от просроченных требований со временем преобладает над правом на их защиту.

Придерживаясь данной позиции, Верховный Суд США принял решение в пользу налоговых органов, утверждая, что «...срок исковой давности является почти неотъемлемым элементом справедливости, а также практического применения налоговой политики... Поскольку сроки исковой давности применяются в сфере

¹² ECtHR, *Yukos v. the Russian Federation*, ECtHR Judgement (20 September 2011) App. No. 14902/04.

¹³ *Rothensies v. Electric Storage Battery Co.*, 329 U.S. 296 (1946). Режим доступа: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/329/296/> (дата обращения: 12.11.2022).

¹⁴ 321 U. S. 342, 321 U. S. 348-349

налогообложения, налогоплательщик иногда получает преимущества, а иногда их получает государство. Можно указать как на трудности для налогоплательщиков, так и на потери бюджетных доходов. Они искупают справедливо настроенного судью искать способы защиты в отдельных случаях». Как заметил по этому делу исследователь судебной практики Верховного Суда США в области налоговой справедливости Ричард Вуд, «...индивидуальное требование справедливости было подчинено системному требованию справедливости в отношении срока давности» (Wood, 2006:434).

Дело КС РФ и дело Верховного Суда США касаются вопроса о сроке исковой давности в налоговом праве, однако КС РФ ссылаясь на добросовестность сторон, тогда как в американском деле данное обстоятельство не рассматривалось. Таким образом, руководствуясь налоговой справедливостью, оба суда приняли разные решения, и мы не предполагаем, что решения были обусловлены профискальными интересами несмотря на то, что оба решения были приняты в пользу государства. Вопрос о применении срока исковой давности в свете налоговой справедливости был продолжен Верховным Судом США в деле *Badaracco v. Commissioner* (1984)¹⁵. Верховный Суд постановил, «если налогоплательщик подает ложную или мошенническую декларацию, а затем подает не мошенническую измененную декларацию... налог может быть начислен «в любое время», независимо от того, прошло ли более трех лет с момента подачи измененной декларации». Сопоставимость дела *Badaracco* и дела ЮКОСа заключается в горизонтальном равенстве. Суды рассмотрели возможность применения одинакового налогового режима к налогоплательщикам в различных ситуациях. В этих случаях были выявлены особые обстоятельства налогоплательщиков. Фактически КС РФ признал, что ЮКОС не находится в таких же условиях, как другие налогоплательщики, и затем применил принцип справедливости, чтобы обосновать формальное нарушение срока исковой давности. Решение *Badaracco* было принято таким же образом.

Анализ решений КС РФ показывает, что в ряде случаев Суд использует принцип справедливости в широком юридическом смысле при разрешении дел о налоговых правонарушениях и ответственности. В таких случаях Суд не интерпретирует справедливость для целей налогообложения и использует самые расплывчатые термины и слова для своих аргументов. Подобные случаи демонстрируют отсылку к горизонтальной справедливости; в то время как в других случаях Суд может использовать более конкретное и узкое содержание налоговой справедливости для обоснования наложения налога или объема налогового обязательства. Последние случаи демонстрируют отсылку к вертикальной справедливости. Р. Вуд в своем анализе решений Верховного Суда США по вопросу применения им принципа налоговой справедливости пришел к аналогичным выводам. Автор указал на то, что Суд по-разному применяет принцип налоговой справедливости в зависимости от обстоятельств и, самое главное, предмета рассмотрения дела. Если дело касается налогового бремени или налоговой ответственности, в таком случае Верховный Суд устанавливает «...необходимость предварительного анализа соотношения между уплаченными налогами и полученными благами при оценке налоговой справедливости». Что касается дел о недискриминации и т. п., Суд прибегает к системному анализу

¹⁵ *Badaracco v. Commissioner*, 464 U.S. 386 (1984). Режим доступа: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/464/386/>

горизонтальной справедливости «... на основе легко устанавливаемой административной последовательности, регулярности и определенности, а не на часто не уловимых нормах горизонтальной справедливости распределения дохода, богатства и потребления» (Wood, 2006:479). Первый подход, отсылающий к вертикальной справедливости, не использовался КС РФ в отличие от второго.

Экономическое основание налога как составляющая налоговой справедливости в решениях КС РФ

Требование к налогу опираться на экономическую основу закреплено в НК РФ, пункт 3 статьи 3 — Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав. Это требование, являющееся составной частью налоговой справедливости, тесно связано с принципом недискриминации, поскольку оба основных требования защищают права человека и свободу от препятствий.

В 2019 году дело об утилизационном сборе¹⁶ было урегулировано с применением требования о наличии экономической основы. Ситуация касалась уплаты утилизационного сбора за временный ввоз транспортного средства на территорию Российской Федерации. Основной довод заявителя заключался в том, что транспортное средство будет вывезено в будущем, а процесс утилизации планируется осуществлять в другой стране, а не в стране, где заявитель должен уплатить сбор. Однако в соответствии с Федеральным законом «Об отходах производства и потребления» от 24 июня 1998 г. № 89-ФЗ существовала постоянная практика взимания утилизационного сбора вне зависимости от характера режима ввоза. В 2019 году КС РФ указал, что фундаментальные конституционные принципы налогообложения, такие как справедливость, беспристрастность и пропорциональность, должны применяться ко всем фискальным сборам, включая сбор за утилизацию. Суд объявил несправедливым, что плательщики должны платить один и тот же сбор в существенно разных условиях; воздействие автомобилей на окружающую среду после их ввоза для постоянного внутреннего потребления или для временного потребления разное, поэтому и сборы должны быть разными. Суд заявил, что такой важный принцип налогообложения, как принцип экономической основы налога, опирается на три основных принципа налогообложения.

В деле КС РФ 2021 года¹⁷ требование об экономической основе не упоминалось напрямую, хотя фактически был затронут именно этот аспект налоговой справедливости. Дело касалось налога на добавленную стоимость (НДС). Истцом выступила компания в качестве стороны по договору аренды с муниципальной администрацией. Соглашение было заключено при ставке НДС 18 процентов, но затем ставка была увеличена до 20 процентов. Компания потребовала переоценки цены

¹⁶ Постановление Конституционного Суда РФ от 19.07.2019 № 30-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 24.1 Федерального закона “Об отходах производства и потребления” в связи с запросом Арбитражного суда Республики Карелия» // Собрание законодательства РФ. 2019. № 30. Ст. 4412.

¹⁷ Определение Конституционного Суда РФ от 19.10.2021 № 2134-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества “Государственная транспортная лизинговая компания” на нарушение его конституционных прав частью 54 статьи 112 Федерального закона «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» // Документ опубликован не был. Электронный ресурс: СПС «КонсультантПлюс»

в договоре, но городская управа отказалась изменить условия договора, поскольку фонд аренды не был увеличен. Истец указал, что увеличение суммы НДС при той же цене договора означает перекалывание налогового бремени на исполнителя договора, что не соответствует понятию НДС как косвенного налога. Фактически истец заявил, что налог должен быть уплачен, исходя из его экономического основания. Решение КС РФ было принято в пользу муниципалитета, поскольку рассматриваемое законодательство предусматривало право по своему усмотрению изменять цену контракта в рамках изначального объема бюджетных ассигнований. Если объема бюджетных ассигнований недостаточно для компенсации разницы в суммах НДС, цена договора должна оставаться прежней. КС РФ пришел к выводу, что такая правовая база соответствует принципам справедливости, верховенства закона, равенства, правовой определенности и поддерживает доверие граждан к закону и государству. По сути, КС РФ установил, что правовая база, основанная на добровольном распределении потенциальных рисков налогового бремени между частными и публичными субъектами в пределах первоначального объема бюджетных ассигнований, отвечает требованиям экономической основы налога.

Заключение

1. По сравнению с Судом ЕС КС РФ, равно как и Верховный суд США, активно ссылается на принцип справедливости для разрешения споров в сфере налогообложения и принятия решения о соответствии положений налогового законодательства положениям Конституции.

2. Анализ судебной практики КС РФ показывает, что содержание налоговой справедливости зависит от вида платежа. Что касается взносов на социальное страхование, Суд подчеркнул необходимость установления эквивалента между отчислениями и будущими страховыми выплатами. Налоговая справедливость по «чистым» налогам не включает требование эквивалентности. Это связано с различной природой страховых взносов и налогов. Относительно государственной пошлины, являющейся платой за государственную (муниципальную) услугу, Суд выразил противоречивую позицию. В некоторых решениях Суд исходил из того, что справедливая государственная пошлина должна быть эквивалентна стоимости государственной услуги, но в других Суд исходил из того, что это необязательное требование. Верховный Суд США прибегает к анализу налогового бремени и соответствующих публичных благ для урегулирования споров о налоговой обязанности в контексте распределения налогового бремени и реализации вертикальной налоговой справедливости.

3. В некоторых решениях КС РФ приводил доводы о справедливости в широком юридическом смысле для урегулирования дел о налоговых правонарушениях или ответственности, не интерпретируя справедливость для целей налогообложения и используя наиболее расплывчатые формулировки для аргументации. Такие случаи демонстрируют отсылку к концепции горизонтального равенства; в то время как в других случаях Суд использовал более конкретное и узкое содержание налоговой справедливости для обоснования возникновения налоговой обязанности. Последние случаи демонстрируют отсылку к концепции вертикального равенства.

4. В серии решений КС РФ о налоговой справедливости имеется редкий случай (1996 г.), когда КС РФ отождествил налоговую справедливость с распределением

налогового бремени в соответствии с прогрессивной шкалой. Очевидно, что вопросы о размере и распределении налогового бремени относятся к сфере налоговой политики. В дальнейшем вопросы пропорционального, прогрессивного или частично прогрессивного налога не были в фокусе внимания КС РФ. КС РФ четко разграничивает вопрос правового принципа налоговой справедливости и вопрос фискальной политики. Последнее объясняет, почему в настоящее время КС РФ часто ссылается на усмотрение законодателя в отношении установления налогов, их ставок или льгот.

5. КС РФ всегда связан текущей правовой парадигмой, политическим и экономическим контекстом. Суд не разрешает дела о фундаментальной основе налоговой системы, такие как выбор пропорционального подоходного налогообложения, а не прогрессивной модели. Суд исходит из того, что сложившаяся система отношений априори справедлива, и он может лишь «настраивать» отдельные компоненты этой системы. Ни один налог, рассмотренный КС РФ с точки зрения его конституционности, не получил вердикта о несправедливости.

References / Список литературы

- Alesina, A. & Angeletos, G.-M. (2005) Fairness and redistribution. *American Economic Review*. 95 (4), 960—980. <https://doi.org/10.1257/0002828054825655>
- Anderson, H.W. (1951) *Taxation and the American economy: an economic, legal, and administrative analysis*. New York, Prentice-Hall.
- Braithwaite, J.B. (2002) Rules and principles: A theory of legal certainty. *Australian Journal of Legal Philosophy*. (27), 47—82.
- Christians, A. (2009) Fair Taxation as a basic human right. *International Review of Constitutionalism*. 9 (1), 211—230.
- Diver, C.S. (1989) Regulatory precision. In: Hawkins, K. & Thomas, J. (eds.). *Making Regulatory Policy*. Pittsburg, University of Pittsburg Press, pp. 199—232.
- Dodge, J.M. (2005) Theories of tax justice: ruminations on the benefit, partnership, and ability-to-pay principles. *Tax Law Review*. 58 (4), 399—462.
- Duff, D.G. (2008) *Tax fairness and the tax mix*. Oxford, University of Oxford.
- Englisch, J. (2014) Ability to pay in European tax law. In: Brokelind, C. (ed.). *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam, IBFD, pp. 439—464.
- Eremenko, E.A. (2018) *The concept of fairness in taxation and its impact on the improvement of the national tax system*. Dis. ... cand. economy. sciences. Moscow, Financial University under the Government of the Russian Federation. (in Russian).
Еременко Е.А. Концепция справедливости в налогообложении и ее влияние на совершенствование национальной налоговой системы: дис. ... канд. эконом. наук. М.: Финансовый ун-т при Правительстве РФ, 2018. 162 с.
- Fried, B.H. (2003) Proportionate taxation as a fair division of the social surplus: the strange career of an idea. *Economics & Philosophy*. 19 (2), 211—239. <https://doi.org/10.1017/S0266267103001135>
- Galle, B. (2008) Tax Fairness. *Wash. & Lee L. Rev.* (65), 1323—1379.
- Hemels, S.J.C. (2013) Fairness: a legal principle of EU tax law? In: Brokelind, C. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, IBFD Amsterdam 2014. pp. 413—437.
- Infanti, A.C. (2008) Tax Equity. *Buffalo Law Review*. (55), 1191—1260.
- Lopatnikova, E. (2011) *Implementation of the principles of tax law*. Dis. ... cand. jurid. sciences. Moscow, All-Russian State Tax Academy of the Ministry of Finance of the Russian Federation. (in Russian).
Лопатникова Е.В. Реализация принципов налогового права: дис. ... канд. юрид. наук. М.: Всерос. гос. налоговая акад. М-ва финансов РФ, 2011. 210 с.

- Miklos, A. (2013) *Institutions in Global Distributive Justice*. Edinburgh, Edinburgh University Press.
- Miller, F.D. (1997) *Nature, Justice, and Rights in Aristotle's Politics*. Oxford, Clarendon Press.
- Murphy, L. & Nagel, Th. (2002) *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*. Oxford, Oxford University Press.
- Musgrave, R.A. (2008) Public finance and three branch models. *Journal of Economics and Finance*. 32 (4), 334—339. <https://doi.org/10.1007/s12197-008-9044-4>
- Myburov, I.A. (ed.). (2010) *Tax policy. Theory and practice*. Moscow, Juniti-Dana Publ. (in Russian).
Налоговая политика. Теория и практика / под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. 519 с.
- O'Kelley, Ch.R. (1981) Rawls, Justice, and the Income Tax. *Georgia Law Rev.* 16 (1), 1—32.
- Perelman, Ch. (1963) *The Idea of Justice and the Problem of Argument*. London, Routledge Kegan Paul.
- Rawls, J. (1999) *The Theory of Justice*. Cambridge, The Belknap Press of Harvard University Press.
- Rawls, J. (2001) *Justice as Fairness: A Restatement*. Cambridge, Harvard University Press.
- Roach, B. (2010) *Taxes in the United States: history, fairness, and current political issues*. Medford, Tufts University Global Development and Environment Institute.
- Seto, Th.P. (2013) *Four Principles of Optimal Tax System Design*. Loyola-LA Legal Studies Paper No. 2008-36. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1303717>
- Sugin, L. (2004) Theories of distributive justice and limitations on taxation: What Rawls demands from tax systems. *Fordham Law Review*. 72 (5), 1991—2014.
- Urubkova, I. (2011) *The principle of justice in tax law: on the example of personal income tax*. Dis. ... cand. jurid. sciences. Moscow, Moscow state Institute of International relations. (in Russian).
Урубкова И.А. Принцип справедливости в налоговом праве: на примере налога на доходы физических лиц: дис. ... канд. юрид. наук. М.: Моск. гос. ин-т междунар. отношений, 2011. 182 с.
- Wood, R.J. (2006) Supreme Court Jurisprudence of Tax Fairness. *Seton Hall Law Review*. (36), 421—479.

Сведения об авторе:

Рябова Елена Валерьевна — кандидат юридических наук, доцент, кафедра государственных и муниципальных финансов, Высшая школа государственного аудита (факультет), Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова; Российская Федерация, 119992, г. Москва, Ленинские горы, д. 1, стр. 13

ORCID ID: 0000-0002-4065-9630

e-mail: lentaf@mail.ru

About the author:

Elena V. Ryabova — Candidate of Legal Sciences, Associate Professor at Department of State and Municipal Finance, Lomonosov Moscow State University; 1 build. 13 Leninskie Gory, Moscow, 119992, Russian Federation

ORCID ID: 0000-0002-4065-9630

e-mail: lentaf@mail.ru