

§ 5 ТЕОРИЯ И ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Еременко Е.А.

СУЩНОСТЬ ПРИНЦИПА СПРАВЕДЛИВОСТИ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

Аннотация: Принцип справедливости лежит в основе любой правовой системы. Дискуссии вокруг справедливости в праве существуют на протяжении всей истории правовой науки. Современное российское налоговое право не исключение. В процессе исторического развития налоги из всех источников государственных доходов сделались основным из них для покрытия бюджетных расходов современного российского государства. Тема статьи продиктована необходимостью справедливого распределения налогового бремени в условиях имущественного неравенства в современном российском обществе. Вопросы справедливого налогообложения, несмотря на большое внимание к ним ученых, будут актуальны всегда. В статье автор обращается к вопросам справедливого налогообложения через обзор основных теорий налогообложения, анализ работ российских ученых имперского периода, выявление юридической сущности справедливости как принципа налогового права. Целью работы является анализ теоретических аспектов принципа справедливости налогообложения без которых невозможно достичь выполнения задач правоприменения в налоговой сфере.

Review: The principle of justice is a basis of any legal system. Discussions on the issue of justice in law have been going on throughout the history of legal science. The modern Russian tax law is no exception to this dispute. In the process of historic development the taxes from various sources of state income have become the main source for covering the budget spending of the modern Russian state. The topicality of the article is due to the need to fairly distribute the tax burden in the conditions of proprietary inequality in the modern Russian society. The issues of just and fair taxation shall always be topical in spite of the amount of attention already paid to them by the scientists. In this article the author turns to the issues of fair taxation via the overview of the key taxation theory, analysis of the works of the Russian scientists of the Empire period, and of legal nature of justice as a principle of tax law. The goal of the article is to analyze theoretical aspects of the principle of justice in taxation, without which it is impossible to achieve the goals of legal practice in the tax sphere.

Ключевые слова: прогрессивное налогообложение, налоги, теории налогообложения, история налогообложения, принцип справедливости, принципы налогообложения, налогообложение, справедливость налогообложения, всеобщность налогообложения, existenzminimum

Keywords: progressive taxation, taxes, theories of taxation, history of taxation, principle of justice, principles of taxation, taxation, fair taxation, universal taxation, existenzminimum

Принципы налогообложения возникли в процессе развития налоговой практики. Как отмечено Т.Н. Затулиной, до XVIII в. научно сформулированных принципов не существовало. В результате налогообложение строилось на основе несправедливого, субъективного, научно необоснованного подхода властей к установлению налогов как основных источников государственных доходов¹.

Основы всех современных принципов налогообложения заложены классиками экономической мысли. Особая заслуга в этом принадлежит А. Смигу, сформулировавшему четыре классических принципа налогообложения, необходимость в которых не исчезает с течением времени. Это принципы справедливости, определенности, удобства и экономичности (дешевизны)².

Наиболее дискуссионным является первый принцип – принцип справедливости. Этот принцип непосредственно связан с обоснованием права государства взимать законно установленные налоги.

При исследовании справедливости в налогообложении всегда решались следующие вопросы: общность и равенство налогообложения, масштаб распределения налогов (равномерное, пропорциональное, прогрессивное налогообложение), минимум свободный от обложения и источник налогов (доход и капитал).

В настоящее время всеобщность и равенство налогообложения выделяются учеными в отдельный принцип налогового права³.

Данное положение можно объяснить тем, что принцип справедливости налогообложения с начала его исследования учеными соотносился с достижением всеобщности и равенства в налогообложении.

Вопрос о справедливости налогообложения затрагивался в теориях налогов. Одни теории являлись противниками прогрессивного налогообложения, другие наоборот, отстаивали именно этот способ распределения налогов. Главнейшими теориями налогообложения являлись: теория эквивалентности услуг, теория налогоспособности, социально-политическая теория, теория общего возмездия, теория специального возмездия и психологическая теория (австрийская школа).

Теория эквивалентности услуг выступала против прогрессивного налогообложения. С точки зрения представителей этой теории (Тьер, Сарган и др.) государство это страховая компания, оказывающая услуги (безопасность, правопорядок и др.), налоги являются платой за эти услуги. Но поскольку богатые люди меньше нуждаются в государственных услугах, чем бедные люди (здесь представители данной теории приводили следующие примеры: суды больше заняты делами бедных, крестьянские телеги больше портят мостовые, чем кареты придворных и т.д.), следовательно, не имеет смысла, чтобы богатые платили больше налогов.

Согласно теории налогоспособности масштаб распределения налогов должна служить платежная способность граждан. Обязанность уплачивать налог вытекает из нравственной обязанности или долга налогоплательщика. Распределение налогового бремени удовлетворяет требованию справедливости только в случае прогрессивного обложения.

Яркий представитель социально-политической теории А. Вагнер рассматривал налоги, как принудительные платежи отдель-

¹ *Затулина Т.Н.* Постановка проблемы регулирования принципов налоговых правоотношений (конституционный аспект) // *Финансовое право.* 2008. №6. С. 17.

² *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1935. Т. 2. С. 341.

³ *Винницкий Д.В.* Основные проблемы теории российского налогового права. Дисс. д.ю.н. Екатеринбург, 2003. С. 126.

ных хозяйств, частью для покрытия государственных расходов, частью для изменений в распределении народного дохода. Таким образом, к фискальной цели налога присоединена цель социальная. Представители социально-политической теории считали справедливым с помощью налогов развивать экономические возможности несостоятельных классов путем ограничения возможностей состоятельных классов.

При этом воззрении предлагалось: прогрессивное налогообложение крупных доходов, более высокое налогообложение фондируемых доходов (доходов от капитала), чем нефондируемых (доходов от труда), освобождение от налогообложения минимальной части дохода малоимущих плательщиков, тем самым перелажая налоговое бремя с несостоятельных на более состоятельные классы.

Всеобщность налогообложения приобретает определенные ограничения и изъятия. «Каждый из этих методов обложения справедлив со своей точки зрения, говорит Вагнер». «Налоги надо распределять справедливо в массе лиц, обязанных платить. Но что такое «справедливо»? – спрашивает Вагнер – ведь это понятие относительное, а в применении к финансам оно стоит в зависимости от нашего отношения к существующей системе народного хозяйства, основанной на принципе конкуренции с вытекающими отсюда последствиями, как-то неравномерным распределением богатств и т.д.»⁴.

С социально-политической точки зрения налоги являются одним из средств к изменению системы, создавшей огромное имущественное неравенство, а, следовательно, не отвечающей требованиям справедливости.

⁴ *Озеров И.Х.* Основы финансовой науки. М., 1905. С. 216-217.

Последователи теории специального возмездия считали наиболее справедливым пропорциональное налогообложение. Так как косвенные налоги имеют регрессивный характер, необходимо в налоговую систему ввести какой-нибудь прогрессивный налог, чтобы он парализовал регрессивное действие косвенных налогов, таким образом, восстановив пропорциональность налогообложения.

Теория общего возмездия исходит из того, что налогообложение должно быть прогрессивным как возмездие за государственную деятельность, послужившую к образованию имущественного неравенства.

Представителем теории общего возмездия являлся американский экономист Уокер. Обоснование Уокером справедливого налогообложения сводится к следующему: во-первых, различие в имущественном положении людей является следствием недостаточности выполнения государством обязанности защищать людей «против насилия и обмана»; во-вторых, государственные акты (договоры, тарифы, войны и т.д.) «до известной степени порождают тоже неравное распределение богатств»⁵.

Представители теории австрийской школы (Бем-Баверк, Визер) выводили справедливость прогрессивного налогообложения из теории ценностей. Согласно теории ценность предмета определяется не количеством затраченного на него труда, а его полезностью, «чем более насущную потребность удовлетворяет предмет, тем большую ценность имеет он»⁶.

На этом основании теория налогов австрийской школы обосновывает, что человек не может удовлетворить коллективные потребности без государства, государство удов-

⁵ *Озеров И.Х.* Основы финансовой науки. М., 1905. С. 217.

⁶ Краткий курс финансового права: Сост. по прогр. Киев. коммерч. ин-та (по Озерову, Ходскому... и др.) / М. Б-ский. Киев, 1915. С. 86.

летворяет эти потребности за плату, которой являются налоги. Поскольку налоги являются платой за услуги государства, то они подчинены обычным законам ценностей, т.е. зависят от степени важности коллективной потребности и от предельной полезности денег лица, удовлетворяющего потребность. Для богатых людей деньги имеют меньшую ценность, поэтому они должны платить больше налогов, чем бедные люди, так как плата за одинаковые услуги должна быть равномерной.

Отдельные вопросы, связанные с идеями справедливости в налогообложении, стали предметом рассмотрения в работах российских ученых имперского периода: Н.И. Тургенева, И.Я. Горлова, Д.М. Львова, А.А. Исаева, В.А. Лебедева, И.И. Янжула, С.И. Иловайского и др.

Профессор Казанского университета И.Я. Горлов в своих рассуждениях о всеобщности налогообложения исходил из того, что все имеют «равное право на покровительство государства» и все пользуются «многими государственными учреждениями». Справедливость требует, заключает И.Я. Горлов, чтобы через разделение общественных расходов на всех членов государства и на все роды доходов, величина налога не в самой себе, а для каждого в отдельности, уменьшилась⁷.

Другой известный профессор Казанского университета Д.М. Львов объяснял всеобщность налогообложения тем, что государство существует для всех и всем оказывает покровительство своими учреждениями, значит платить налоги обязаны все без исключения. «Когда требуют освобождения от налога, этим самым выражают, что они желали бы пользоваться благодеяниями государства, так сказать, на счет других плательщиков. Все граждане

равны перед законом, и потому ни для кого не существует исключений и податных привилегий. Очевидно, что те государства, где не исполняется закон всеобщности податей, поступают крайне несправедливо»⁸.

И.И. Янжул отмечал, что «все члены общества должны нести податное бремя... и всякие изъятия из этой обязанности для отдельных лиц, сословий, земств, городов и пр. являются явной несправедливостью и должны подлежать безусловному осуждению»⁹.

По А.А. Исаеву «платить налоги должны все физические лица, пользующиеся достаточными выгодами от участия в государственной жизни, и юридические лица, которые содействуют обогащению своих членов или удовлетворению каких-либо других их интересов, не имеющих важного культурного значения»¹⁰.

Не умаляя принципа всеобщности и равенства налогообложения, ученые отмечали необходимость определенных изъятий от несения податной обязанности.

Н.И. Тургенев выступал за отклонение тяжести налогов от простого народа. Для обоснования своей позиции он приводил примеры налоговой политики Англии и Франции. Количество налогов в обоих государствах было равным, но во Франции до революции народ был более отягощен податным бременем, чем в Англии. В Англии основная налоговая нагрузка приходилась на имущие классы. В связи с этим Н.И. Тургенев заключал, что «... те люди, кои не в состоянии платить налогов, имеют полное право требовать освобождения от оных и получать его»¹¹.

⁸ Львов Д.М. Курс финансового права. Казань. 1887. С. 287.

⁹ Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М., 2002. С. 247.

¹⁰ Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 497.

¹¹ У истоков финансового права. М., 1998. С. 137.

⁷ Горлов И.Я. Теория финансов. Казань, 1841. С. 68.

И.Я. Горлов признавал исключением из всеобщности налогообложения налогообложение «высочайшей власти», обосновывая свою точку зрения тем, что люди, имеющие власть являются правителями, а не членами государства, следовательно, они стоят выше «обыкновенных обязанностей, которым подлежат граждане» и являются «живительным началом организма государств» для существования которых и осуществляется налогообложение¹².

И.И. Янжул обосновывал изъятия для следующих субъектов:

- глава государства и его ближайшие родственники, за исключением имущества, являющегося частным владением;
- лица и классы, несущие особые повинности, например лица, отбывающие воинскую повинность;
- представители иностранных посольств, за исключением «особых профессиональных и промысловых занятий»;
- неимущий класс, до приобретения необходимых к уплате средств.

А.А. Исаев объяснял изъятия целями государства, если привлечение к налогообложению противоречит таким целям, то во всех случаях должно быть предоставлено освобождение от налогообложения. Он выделял 2 вида (разряда) субъектов, не подлежащих налогообложению:

- 1) все юридические лица, цели существования которых тождественны целям государства;
- 2) физические лица, доходы которых, достаточны лишь для покрытия необходимых расходов.

Противником изъятий в налогообложении выступал профессор В.А. Лебедев. В обоснование своей позиции он приводил следующие аргументы: 1) освобождение малых доходов от налогообложения ведет к удешевлению за-

работной платы; 2) на «низший класс» падает большее податное бремя.

А.А. Исаев, возражая В.А. Лебедеву, приводил на первый аргумент довод о том, что удешевлению заработной платы будет препятствовать конкуренция между капиталистами, по поводу второго аргумента – довод о том, что государство должно обеспечивать условия для жизни граждан: «Первое и основное из этих условий – свобода от налога для тех доходов, уменьшение которых ставит плательщика в необходимость крайне скудно удовлетворять даже первоначальные потребности и делает самое существование его затруднительным»¹³. Также А.А. Исаев возражал против освобождения от налогообложения главы государства. По его мнению, обязанность главы государства уплачивать налоги является подтверждением его связи с государством и служит хорошим примером для подданных.

При исследовании всеобщности и равенства налогообложения следующим положением является теория *minimum'a*, освобождаемого от налогообложения согласно которой известный минимум средств, необходимых для существования людей, так называемый *existenzminimum*, должен быть свободен от налога.

На первый взгляд это вполне справедливое требование, и представляется крайне несправедливым взимать налоги с людей, которые не имеют ничего, сверх необходимого минимума средств к существованию. Но при определении этого минимума приходится встретиться с непреодолимыми затруднениями. Так, нет двух лиц, которые находились бы в тождественных условиях. Для каждого приходилось бы назначать особый минимум средств, необходимых

¹² Горлов И.Я. Теория финансов. Казань, 1841. С. 69.

¹³ Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 501.

для существования. Положим, что удалось бы найти этот минимум, но и тогда сомнительно, есть ли достаточно оснований и возможности освободить его полностью от налогов.

С.И. Иловайский приводил наглядную иллюстрацию данной проблемы: «Распределение имуществ в народе можно изобразить графически через пирамиду, основание которой составляют малоимущие граждане, и, чем выше поднимаются последние по лестнице материального благосостояния, тем уже становится соответствующая площадь сечения пирамиды, пока острая верхушка последней не покажет наглядно, какой сравнительно ничтожный % всего населения составляют вездлица, обладающие большими имуществами. При освобождении же от налогов большинства граждан вряд ли окажется возможным собрать обложением одних имущих классов средства, необходимые для покрытия современных значительных государственных расходов»¹⁴.

О справедливости применения *existenzminimum(a)* говорил еще Джон Милль, отстаивая прогрессивное налогообложение как эффективное средство перераспределения национального богатства. Справедливость минимума свободного от налогов обосновывалась практически всеми российскими учеными при рассмотрении вопросов налогообложения.

Переходя к вопросу о соразмерности налогообложения, необходимо обозначить следующее. В финансовой науке сформировались три подхода к налогообложению доходов: равномерное налогообложение; пропорциональное налогообложение; прогрессивное налогообложение.

Равномерным налогообложением является такая форма налогообложения, когда со всех

плательщиков взимается равный налог, т.е. одна и та же сумма.

Пропорциональное налогообложение означает, что налог уплачивается прямо пропорционально полученному доходу (капиталу).

Прогрессивное налогообложение предусматривает возрастание налога в соответствии с увеличением доходов (капитала) в определенной прогрессии.

В вопросе справедливости налогообложения учение о прогрессивном налоге являлось достаточно спорным. Упрочение в науке первого принципа А. Смита способствовало таким спорам. Так, Н.И. Тургенев заключал, что «налоги должны быть распределяемы между всеми гражданами в одинаковой соразмерности; жертвования каждого на пользу общую должны соответствовать силам его, т.е. его доходу. Все граждане пользуются выгодами общества, следственно, все должны споспешествовать сохранению оногo»¹⁵.

Вместе с тем в работах российских ученых императорских университетов мы встречаем доводы в пользу прогрессивного налогообложения.

Профессор Харьковского университета М.М. Алексеенко (1847-1917) указывал, что «намекы на прогрессивный масштаб» встречались уже у А. Смита. В подтверждение своих выводов, он приводил высказывание А. Смита: «Не может быть неблагоприятия в том, чтобы богатые принимали участие в расходах государства не только пропорционально своим доходам, но и несколько больше»¹⁶.

В отношении масштаба распределения налогов И.Я. Горловым высказана позиция, основанная по нашему мнению, на воззрениях

¹⁴ *Иловайский С.И.* Учебник финансового права. Одесса, 1904. С. 166.

¹⁵ У истоков финансового права. М., 1998. С. 134

¹⁶ *Алексеенко М.М.* Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А. Смита, Ж.-Б. Сэя, Д. Рикардо, Ж. Сисмонди и Дж. Ст. Милля. М., 2012. С.18.

А. Смита. И.Я. Горлов видит основанием «равности податей» равное право на участие всех подданных «в пользовании государственными учреждениями». Вместе с тем, по словам профессора, равенство это не арифметическая величина. Под равенством он понимает соразмерность, говоря о том, что: «Тот, кто больше получает, больше имеет способов, естественно имеет обязанность и больше платить. В этой разности заключается соответствующая равенство»¹⁷. Можно с уверенностью предположить, что под «разностью» И.Я. Горлов имел в виду прогрессивное налогообложение.

Д.М. Львов полагал, что справедливость налогообложения требует равномерного налогообложения. При этом равномерность «заключается не в том, чтобы каждый гражданин уплачивал абсолютно – одинаковое количество податей», по его мнению «такое грубое равенство налога будет хуже всякого неравенства; такая подать очевидно будет легка для богатых и тяжела для бедных». Под равномерностью в данном случае Д.М. Львов понимал пропорциональное налогообложение соразмерное с доходом плательщика. При этом он ссылаясь на А. Смита, полагая, что начало пропорциональной соразмерности установлено в первом принципе А. Смита.

В своих рассуждениях о пропорциональном и прогрессивном налогообложении Д.М. Львов не отрицал возможности последнего, но с определенными оговорками.

Так, он отмечал, что прогрессивный налог более свойственен подоходному налогообложению. Говоря о том, что прогрессия в прямых налогах может служить справедливым противовесом против неравномерности косвенных налогов, он выражал свою приверженность к теории специального возмездия. Он видел

в прогрессивном налогообложении «общественное лекарство» для уравнивания состояний. В отношении пропорционального налога он применял термин «справедливое налогообложение», а в отношении прогрессивного – «посильное налогообложение»¹⁸.

И.И. Янжул считал, что в пропорциональном налогообложении нарушается принцип равенства, восстановить равномерность налогообложения способно именно прогрессивное налогообложение. Он отмечал, что эта форма является единственно рациональной мерой к установлению субъективного равенства налогообложения.

А.А. Исаев утверждал, что применение пропорциональности в условиях действительной жизни нарушает требования справедливости, поскольку оно «опирается на посылку, что равные доходы обладают и равную налогоспособностью, что с увеличением или уменьшением дохода налогоспособность, уменьшаясь или увеличиваясь абсолютно, остается относительно равной у всех граждан». Он заключал: «Чем выше ступень, занимаемая группой в общественном хозяйстве, тем большая доля в имуществе обязана своим происхождением самому существованию государства»¹⁹. Таким образом, богатые граждане обязаны своим богатством государству и по мере увеличения их имущества должна увеличиваться и доля в имуществе, обязанная своим происхождением государству.

Применительно к источникам налогообложения идеи справедливости развивались в дискуссиях о том, что должно являться источником обложения доход или капитал. Классическая школа экономистов и ее после-

¹⁷ Горлов И.Я. Теория финансов. Казань, 1841. С. 70.

¹⁸ Львов Д.М. Курс финансового права. Казань, 1887. С. 298-300.

¹⁹ Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 510, 513.

дователи склонялись к тому, что источником налогов может служить доход, а не капитал; государственные расходы должны соизмеряться с чистым доходом плательщиков.

Защитником воззрения о том, что источником налогов помимо доходов может быть и капитал являлся А. Вагнер. Говоря о налогах на капитал, А. Вагнер различает народный и частный капитал. «Если обложение первого рода капиталов еще со времен Адама Смита осуждено наукой, то отсюда не следует, чтобы нельзя было облагать частные капиталы. Это роковой недостаток большинства финансистов, говорит Вагнер, что они не отличают этих двух понятий». По мнению А. Вагнера налоги с частного капитала способствуют перемещению «народного богатства», перемещению права собственности от одного субъекта к другому. Кроме того они служат «корректором подоходных налогов», которые не всегда способны уловить «чистую доходность плательщиков»²⁰.

И.Я. Горлов, проявляя приверженность к взглядам классической школы, заключал, что налогом должен облагаться по большей части чистый доход, а не капитал. Основанием его позиции служит тот же вывод, который делали А. Смит и Д. Рикардо, что взимание налогов с капитала приведет к истощению средств производства, а, следовательно, к уничтожению самого объекта налогообложения. «Если налог должен быть ежегодно возобновляем; то надо, чтобы источники производства также возобновлялись. Чистый доход есть величина, остающаяся уже после этого возобновления; ею можно располагать, не уменьшая способов финансовых сил». Вместе с тем, профессор указывал, на то, что обложение только чистого дохода, исключая

имущество, не приносящее дохода, приведет к «неполной финансовой системе», что встретит много препятствий на практике²¹.

Д.М. Львов по этому вопросу высказывал следующее: «Действительно, чтобы податная обязанность была для всех равная, чтоб облагаемость лица была истинным результатом вещественных богатств, необходимо величину долей, взимаемых государством с имущества плательщиков, соразмерять с результатом этого имущества. Равенство обязанности нести податную повинность выражается в равенстве материальной тягости этой повинности, а равенство податной тягости заключается в соразмерности налога со средствами плательщика. Материальные средства, которыми лицо может свободно располагать в пользу государства, состоят в строго экономическом смысле лишь из его чистых доходов. Вот почему финансовая наука признает единственно верным и надежным податным источником как в прямых так и в косвенных налогах – чистый доход»²².

Противоречие принципу справедливости в налогообложении капитала Д.М. Львов видел в том, что при налогообложении капитала налогом облагаются также запасы, которые сами по себе не приносят доход и предназначены для потребления в процессе производства. При этом потребление может иметь продолжительный характер. Следовательно, заключал Д.М. Львов, налог тогда мог бы взиматься с одного и того же объекта по несколько раз и непрерывно, – но это, по его мнению, противоречит податной справедливости.

Говоря об имуществе, как факторе налогообеспособности лица, И.И. Янжул указывал на то, что для определения налогообеспособности

²⁰ Львов Д.М. Курс финансового права. Казань, 1887. С. 294.

²¹ Горлов И.Я. Теория финансов. Казань, 1841. С. 73.

²² Львов Д.М. Курс финансового права. Казань, 1887. С. 289.

кроме величины чистого дохода необходимо также исходить из свойств дохода и размеров имущества, являющегося источником дохода»²³.

А.А. Исаев считал, что не имеет значения, какое основание избирается для установления налогов. Он обоснованно обращал внимание, «что предмет налога не всегда служит источником, которого уплачивается подать... для общественного хозяйства важен вопрос не о том, падает ли налог нарицательно на имущество или доход, но лишь о том, покрывается ли он из дохода или затрачивает и капитал»²⁴.

С.И. Иловайский в отношении справедливости применительно к налогам отмечал: «Что касается понятия справедливости налогов, то таковое является вполне относительным, и в области налогов то, что одному представляется справедливым, другому может казаться высшей несправедливостью».

Справедливость, в обширном смысле, содержит в себе все религиозные, нравственные и правовые требования, причем наибольшей субъективностью отличаются религиозные и нравственные воззрения, а потому в вопросе о справедливости налогов следует руководиться главным образом правовыми началами»²⁵.

«Одним словом, справедливость требует, чтобы в уплате податей участвовали все частные хозяйства в государстве, и чтобы налоги соответствовали имущественным средствам плательщиков. При этом следует заметить, что абсолютная справедливость в распределении налогов, как и вообще, недостижима; но это не освобождает от обязанности стремиться к возможной справедливости, и, как бы справед-

ливы налоги ни были, всегда будет возможным сделать их еще более справедливыми. В этом отношении всегда будет открыто широкое поприще и для ученых и для практиков»²⁶.

Понятие справедливости в отношении налогов, по мнению В.Г. Яроцкого «изменяется исторически, в связи с изменением понятий о сущности и задачах государства, о системах производства и распределения доходов»²⁷.

В сфере таких отношений, как налоговые правоотношения, необходимо прибегать исключительно к формально юридическим понятиям, определениям, терминам, не допуская малейшего отклонения от них, дабы не приводить к разночтению и возникновению конфликтов. Закрепляя в пункте 7 статьи 3 НК РФ положение о том, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов), законодатель проявляет защиту слабой стороны налоговых правоотношений. Данное положение в совокупности с другими основными началами законодательства о налогах и сборах соответствует справедливости в смысле современных нравственных воззрений на это понятие.

Следует согласиться с А.В. Деминим в том, что «общеправовые принципы справедливости и гуманизма формально не закреплены в какой-либо конкретной норме, однако их влияние испытывают все отрасли российского права, включая налоговое право»²⁸.

Нельзя также не согласиться с классиком русской финансово-правовой мысли А.А. Исае-

²³ Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М., 2002. С. 264.

²⁴ Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 528.

²⁵ Иловайский С. И. Учебник финансового права. Одесса, 1904. С. 161.

²⁶ Иловайский С. И. Учебник финансового права. Одесса, 1904. С. 168.

²⁷ Яроцкий В.Г. Финансовое право: Лекции, читанные в Военно-Юридической Академии. Санкт-Петербург, 1898. С. 179.

²⁸ Демин А.В. Общая теория налогово-правовых норм: Монография. М., 2012. С. 194.

вым, ведущим рассуждения о началах справедливости в политике налогов в своем труде «Очерк теории и политики налогов». Если бы понятие о справедливости могло быть установлено абсолютно, говорит А.А. Исаев, 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 культуры²⁹.

Справедливость как принцип права в налоговом праве, как и в других отраслях права, имеет свое специфическое содержание. Для изучения справедливости как принципа налогового права, необходимо, прежде всего, понять ее юридическую сущность.

И.И. Кучеров, основываясь на понимании справедливости, высказанном выдающимся русским правоведом С.А. Муромцевым, определяет справедливость налогообложения как совокупность укоренившихся в обществе представлений о совершенном порядке налогообложения, подчеркивая, что более точное определение невозможно выработать без понимания того, что составляет основу этого совершенства³⁰.

В философско-методологической литературе выделяют: ретрибутивную (воздающую), дистрибутивную (распределяющую) и коммутативную (меновую) справедливость. По утверждению М.В. Преснякова данные модели представляют собой реализацию принципа справедливости применительно к определенному типу общественных отношений: воздаяния, распределения и обмена. Преобладание

какой-либо из них зависит от конкретной отрасли права³¹.

Применительно к налоговому праву это можно представить следующим образом. Дистрибутивная справедливость обеспечивается соразмерностью налогообложения. Под соразмерностью налогообложения понимается соотношение налоговой обязанности и налоговой способности лица, обязанного уплачивать налог. Требование соразмерности предполагает, что государство не может налагать на налогоплательщика обязанности по уплате налога, превышающие пределы его налогоспособности. Ретрибутивная справедливость охватывает вопросы налоговой ответственности, главным из которых является соразмерность налогового правонарушения и наказания за его совершение. Коммутативная справедливость воплощает в себе требование всеобщности и равенства налогообложения. Равенство в налогообложении заключается в равномерном распределении и перераспределении налогового бремени. Принцип равенства в налогообложении вытекает из общеправового принципа равенства всех перед законом.

Многими учеными отмечается, что принцип справедливости в современном праве приобрел два аспекта: «справедливость по горизонтали» и «справедливость по вертикали». Суть «справедливости по горизонтали» сводится к равномерности налогообложения при всех равных условиях налогового бремени. «Справедливость по вертикали» означает дифференциацию налогообложения при различных условиях налогового бремени.

Принцип справедливости в налоговом праве вбирает в себя всеобщность, равенство, соразмерность и учет фактической способно-

²⁹ Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 496.

³⁰ Кучеров И.И. Справедливость налогообложения и ее составляющие (правовой аспект) // Финансовое право, 2009. №4. С. 25.

³¹ Пресняков М.В. Конституционный принцип справедливости: юридическая природа и нормативное содержание. Дисс. д.ю.н. Саратов, 2009. С. 16.

сти к уплате налога, что и пытался показать автор настоящей работы.

В НК РФ нашли свое отражение все составляющие принципа справедливости, а именно: всеобщность налогообложения (пункт 1 статьи 3 НК РФ), равенство налогообложения (пункт 2 статьи 3 НК РФ), учет фактической способности к уплате налога (пункт 1 статьи 3 НК РФ), соразмерность налогообложения (пункт 3 статьи 3 НК РФ).

Принцип юридического равенства корреспондирует с принципом равного налогового бремени. Трактовка данного принципа возможна как равенство налогообложения с одновременным учетом сходства и различия в характере деятельности отдельных категорий налогоплательщиков, не носящими дискриминационный характер (пониженные ставки для организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции)³².

Требования равенства в налогообложении предъявляются к сравнению экономических возможностей налогоплательщиков, а не к одинаковому размеру взимаемого с них налога. Учет фактической способности к уплате налога позволяет выявить указанные экономические возможности налогоплательщика, что является необходимым условием для последовательного проведения начала равенства в налогообложении³³.

Как уже отмечено пунктами 1 и 3 статьи 3 НК РФ установлен запрет на установление налога без учета экономических оснований и фактической способности налогоплательщика к его уплате. При этом не установлено, применимо ли данное начало к отдельно взятому налогоплательщику.

³² Разгулин С.В. О некоторых вопросах установления налогов и сборов // Финансы, 2001. №10. С. 35.

³³ Урубкова И.А. Принципы справедливости и равенства в налоговом праве // Налоги и налогообложение, 2010. №5. С. 71.

По замечанию А.В. Демина под «экономическим основанием» подразумевается характерный для каждого налога объект налогообложения, который всегда представляет собой определенное благо для налогоплательщика. При этом размер налога или сбора, подлежащего уплате, должен, в целом, соответствовать ценности этого объекта, его важности для налогоплательщика.

А.В. Демин обращает внимание, что налог должен быть таким, чтобы не провоцировать налогоплательщика на отказ от имущества, доходов или определенного вида деятельности. «Это не выгодно ни ему, ни государству... Налогообложение, парализующее реализацию гражданами их конституционных прав, должно быть признано несоразмерным. Поэтому налог не должен быть чрезмерно обременительным (а тем более – разорительным), не должен убивать интерес к социально полезной деятельности, а также – не должен выталкивать плательщика в «теневые» сектора жизнедеятельности общества»³⁴.

Одним из выражений принципа справедливости в налоговом праве является соответствие между имущественным положением налогоплательщика и размером взимаемого налога. Учет фактической способности налогоплательщика к уплате налога будет выступать необходимым условием для реализации принципа справедливости в налоговом праве.

В НК РФ не закреплено понятие налоговой справедливости, но закреплены «основные начала», вытекающие из этого понятия: всеобщность, равенство и соразмерность (пункт 1 статьи 3 НК РФ). Всеобщность, равенство, соразмерность и учет фактической платежеспособности налогоплательщика должны рас-

³⁴ Демин А.В. О соразмерности налогообложения // Финансы, 2002. №6. С. 39.

смагиваться в организационном единстве. На сегодняшний день эти требования являются составляющими принципа справедливости налогообложения.

Всеобщность и равенство налогообложения проявляются в следующих основных требованиях: а) в равном и всеобщем участии всех граждан и их объединений в распределении бремени публичных расходов, недопустимости индивидуальных льгот и послаблений; б) в установлении общих и равных гарантий защиты частных лиц в рамках налоговых процедур; в) в равной и неукоснительной ответственности за налоговые правонарушения³⁵.

Принцип равенства в налогообложении вытекает из общеправового принципа равенства всех перед законом. Говоря о соразмерности налогообложения, фактическая платежеспособность существует аргіогі. Под соразмерностью налогообложения принято понимать соотношение налоговой обязанности и налоговоспособности. Это правило обосновано еще Адамом Смитом³⁶.

Россия нуждается в такой налоговой системе, в которой бы воплощались общепризнанные идеи справедливости.

Библиография:

1. Алексеенко М.М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А. Смита, Ж.-Б. Сэя, Д. Рикардо, Ж. Сисмонди и Дж. Ст. Милля. М., 2012.
2. Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права // Дисс. д.ю.н.-Екатеринбург, 2003.
3. Горлов И.Я. Теория финансов. Казань, 1841.
4. Демин А.В. О соразмерности налогообложения // Финансы. 2002, №6.
5. Затулина Т.Н. Постановка проблемы регулирования принципов налоговых правоотношений (конституционный аспект) // Финансовое право. 2008, №6.
6. Иловайский С.И. Учебник финансового права. Одесса, 1904.
7. Краткий курс финансового права. Сост. по прогр. Киев. коммерч. ин-та (по Озерову, Ходскому...и др.) / М. Б-ский. Киев, 1915.
8. Кучеров И.И. Справедливость налогообложения и ее составляющие (правовой аспект) // Финансовое право. 2009, № 4.
9. Львов Д.М. Курс финансового права. Казань, 1887.
10. Озеров И.Х. Основы финансовой науки. М., 1905.
11. Пресняков М.В. Конституционный принцип справедливости: юридическая природа и нормативное содержание // Дисс. д.ю.н. Саратов, 2009.
12. Разгулин С.В. О некоторых вопросах установления налогов и сборов // Финансы, 2001. №10.
13. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М, 1935.
14. У истоков финансового права. М., 1998.
15. Урубкова И.А. Принципы справедливости и равенства в налоговом праве // Налоги и налогообложение. 2010, №5.
16. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004.
17. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М., 2002.
18. Яроцкий В.Г. Финансовое право: Лекции, читанные в Военно-Юридической Академии. Санкт-Петербург, 1898

³⁵ Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права. Дисс. д.ю.н. Екатеринбург, 2003. С. 126.

³⁶ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1935. Т. 2. С. 341.

References (transliteration):

1. Alekseenko M.M. Vzglyad na razvitie ucheniya o naloge u ekonomistov A. Smita, Zh.-B. Seya, D. Rikardo, Zh. Sismondi i Dzh. St. Millya. M., 2012.
2. Vinnitskii D.V. Osnovnye problemy teorii rossiiskogo nalogovogo prava // Diss. d.yu.n.- Ekaterinburg, 2003.
3. Gorlov I.Ya. Teoriya finansov. Kazan', 1841.
4. Demin A.V. O sorazmernosti nalogooblozheniya // Finansy. 2002, №6.
5. Zatulina T.N. Postanovka problemy regulirovaniya printsipov nalogovykh pravootnoshenii (konstitutsionnyi aspekt) // Finansovoe pravo. 2008, №6.
6. Ilovaiskii S.I. Uchebnik finansovogo prava. Odessa, 1904.
7. Kucherov I.I. Spravedlivost' nalogooblozheniya i ee sostavlyayushchie (pravovoi aspekt) // Finansovoe pravo. 2009, № 4.
8. L'vov D.M. Kurs finansovogo prava. Kazan', 1887.
9. Ozerov I.Kh. Osnovy finansovoi nauki. M., 1905.
10. Presnyakov M.V. Konstitutsionnyi printsip spravedlivosti: yuridicheskaya priroda i normativnoe sodержanie // Diss. d.yu.n. Saratov, 2009.
11. Razgulin S.V. O nekotorykh voprosakh ustanovleniya nalogov i sborov // Finansy, 2001. №10.
12. Smit A. Issledovanie o prirode i prichinakh bogatstva narodov. M, 1935.
13. Urubkova I.A. Printsipy spravedlivosti i ravenstva v nalogovom prave // Nalogi i nalogooblozhenie. 2010, №5.
14. Yanzhul I.I. Osnovnye nachala finansovoi nauki: Uchenie o gosudarstvennykh dokhodakh. M., 2002.
15. Yarotskii V.G. Finansovoe pravo: Lektsii, chitannye v Voенно-Yuridicheskoi Akademii. Sankt-Peterburg, 1898