

Соотношение конституционного принципа равноправия и установления налоговых льгот

Конституционные принципы представляют собой фундамент конкретной правовой системы, они придают аксиологическую идентичность правовому порядку. Главным их отличием от других правовых принципов является их особое место: конституционных нормы-принципы предопределяют конкретное содержание всех иных конституционных норм.

Для начал стоит сказать, что понимается под конституционным принципом равноправия в конституционном праве. В ст. 19 Конституции Российской Федерации (далее – Конституция РФ) [1] закрепляется 3 аспекта принципа равноправия человека и гражданина: 1) равенство перед законом и судом; 2) равенство прав и свобод человека и гражданина независимо от пола, расы, национальности, а также других обстоятельств; 3) равенство прав, свобод, а также возможностей для их реализации мужчин и женщин. Кроме того, Н.С. Бондарь указывает, что конституционный принцип равноправия человека и гражданина проявляется и в комплексе конституционных институтов [2], включая конституционный институт политического, экономического плюрализма, равноправия всех форм собственности. При этом Л.Д. Воеводин отмечает, что наряду с равноправием граждан Конституция РФ указывает и на равноправие других участников правоотношений [3], например, субъектов федерации по отношению к федерации в целом, равенство общественных объединений. В исследовании мы использовали именно универсальный подход к конституционному принципу равноправия, так как равноправие может пониматься применительно ко всем лицам: публично-правовым образованиям, организациям и физическим лицам.

В налоговом праве конституционный принцип равноправия проявляется через принцип всеобщности и равенства налогообложения, принцип соразмерности, принцип справедливости. В исследовании мы опирались на работы Д.А. Смирнова, А.В. Демина. Если говорить о соотношении этих принципов, можно отметить, что справедливость «в налоговом праве многоаспектна», а принцип справедливости должен рассматриваться «сквозь призму конституционных ценностей» [4]. Принцип всеобщности и равенства налогообложения, принцип соразмерности в продолжение принципа справедливости обеспечивают учет фактической способности налогоплательщика к уплате налога, а также равенство налогово-правового статуса налогоплательщиков [5].

Для конституционного принципа равноправия характерен универсальный характер. Не случайно частое использование Конституционным Судом Российской Федерации (далее - Конституционным Судом РФ) ст. 19 Конституции РФ [1] (ссылка на ст. 19 Конституции РФ встречается в 19 087 решениях Конституционного Суда РФ [6]) при принятии решений по оценке законодательного регулирования права и свободы, влияющего на права и свободы человека и гражданина. Одновременно с этим практика Конституционного Суда РФ говорит

от том, что и проблема равноправия как самостоятельная рассматривается не менее часто. В связи с этим обращает на себя внимание такая категория, как налоговая льгота, подразумевающая предоставление каких-либо привилегий, а значит и имеющая потенциальную возможность нарушить принцип конституционного равноправия. Стоит отметить, что в налоговом законодательстве до 1999 г. не было легального определения налоговой льготы, поэтому решения Конституционного Суда РФ, которые касались различных аспектов налоговых льгот, имели огромное практическое значение для правоприменителей. Современное нормативное определение сформулировано достаточно абстрактно, поэтому решения Конституционного Суда РФ относительно налоговых льгот играют важную роль и сейчас. Кажущееся на первый взгляд противоречие между двумя категориями предполагает необходимость проведения анализа содержания конституционного принципа равноправия и налоговой льготы.

Льготами по налогам и сборам считаются определенные преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков [7]. На первый взгляд кажется, что конструкция налоговых льгот становится основой для формирования неравенства среди налогоплательщиков, когда создаются неравные условия для разных субъектов. Однако наличие подобных привилегий не следует рассматривать как фактический отход от принципа всеобщности и равенства налогообложения. Если обратиться к решениям международных судов и международных органов, то можно выделить заметные сходства в толковании понятий равенства и дискриминации [8]. Уже в ранних решениях Постоянной палаты международного правосудия определены различия между юридическим и фактическим равенством: юридическое равенство исключает дискриминацию любого рода, тогда как фактическое равенство различные подходы к несопоставимым ситуациям [9]. Эта позиция нашла отражение в решении по делу *Italian Republic v Commission of the European Economic Community* [1963] [10]. Суд разработал концепцию дискриминации по существу, отметив, что 1) применение разных подходов к несопоставимым ситуациям не приводит автоматически к выводу о наличии дискриминации, так как проявление формальной дискриминации может, по сути, означать отсутствие дискриминации по существу; 2) дискриминация по существу будет состоять в том, чтобы рассматривать одинаковые ситуации по-разному или разные ситуации одинаково. Другими словами, запрет на «дискриминацию по существу» означает обязательство разграничивать обоснованное и необоснованное применение разных подходов. В деле *Sermide v Cassa Conguaglio Zuccheri and Others* [1984] позиции судов были обобщены следующим образом: ситуации, которые можно сопоставить, нельзя трактовать по-разному, и разные ситуации не должны рассматриваться одинаково, если «это объективно неоправданно» [11]. Понятие дискриминации, используемое Комитетом по правам человека, включает в себя любые различия, исключения, ограничения или привилегии, которые имеют любое основание и которые с такой целью или без таковой приводят к нарушению признания, пользования или осуществления лицами их прав и свобод на равной основе, но допускает законную дифференциацию, чтобы устранить случаи фактической дискриминации [12].

Конституционный Суд РФ придерживается схожей точки зрения, неоднократно указывая, что требование одинакового регулирования однородных по своей юридической природе отношений базируется на самом принципе юридического равенства [13]. И хотя именно формальное равенство является обязательным признаком правового государства, нельзя слишком буквально воспринимать это требование и ограничиваться только одним

формальным равенством правовых статусов. В Постановлении от 4 апреля 1996 г. N 9-П Конституционный Суд РФ указал на тот факт, что ограничение прав одних лиц может иметь своей целью не ущемление прав, а наоборот, защиту гарантированных законом прав и свобод других лиц, а льготы отдельным гражданам, которые соответствуют принципу справедливости, как раз и устраняют этические недостатки формального равенства между всеми [14]. Кроме того, можно сказать, что нормы-принципы, содержащие конституционные принципы, являются метанормами, главная функция которых состоит в том, чтобы определять, «какое из положений или правил, выбирать для определенных обстоятельств» [15], а значит, они и являются главными ориентирами в таких ситуациях.

Основой законодательства о налогах и сборах является признание всеобщности и равенства налогообложения. Под равенством в налогообложении понимается в первую очередь нейтральность, равномерность и справедливость налогообложения, то есть на равные экономические результаты ложится равная налоговая нагрузка [16, 17]. Случай, когда к какой-то группе налогоплательщиков применяются совершенно другие условия, хотя между ними нет значительных различий, которые обуславливали бы неравное правовое регулирование, будет нарушением этого принципа.

Однако только формальных критериев для обеспечения равенства недостаточно. Сумма налога, одинаковая по размеру для всех налогоплательщиков, но не учитывающая при этом фактической разницы между ними, будет отвечать принципу юридического равенства, но соответствовать при этом принципу справедливости не будет. Налогово-правовое регулирование строится на основании социальных факторов, которыми и обусловлено появления в налоговом праве налоговых льгот социального типа [18]. Поэтому для соблюдения принципа равенства необходимо также принимать во внимание и фактическую способность к уплате налога на основе правовых принципов справедливости и соразмерности [14].

Большое значение принципа равенства всех перед законом проявляется в том, что он обеспечивает гарантию равных прав и обязанностей для группы субъектов, которых можно отнести к одинаковой категории, и при этом оставляет такую возможность, как закрепление иных норм в отношении лиц, принадлежащих к другим категориям налогоплательщиков [19]. Налоги и сборы не должны быть дискриминационного характера, когда происходит ущемление в правах какой-либо отдельной категории субъектов на основании социальных, расовых, и иных схожих критериях. Так, этим обусловлен запрет на индивидуальный характер налоговой льготы. Кроме того, Конституционный Суд РФ отмечает, что не разрешаются дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы, в основе которых лежат недопустимые критерии [20], например мотивы, не являющиеся экономическими, для страховых платежей.

Одной из целей введения налоговых льгот является увеличение возможностей для ведения определенной экономической деятельности. Нельзя не обратить внимание на публично-правовую природу льготы, как и уплаты налогов, которая позволяет рассматривать ее во взаимосвязи с государством и государственной властью как официальную поддержку государством отдельных категорий налогоплательщиков для реализации общенационального интереса. Например, льготы для инновационных предприятий поощряют налогоплательщиков участвовать в реализации публично-правовые цели, развивая науку.

Таким образом, налоговые льготы направлены на уменьшение реального неравенства путем применения неравных налоговых ставок. Принцип равноправия не обходит стороной

то, что между людьми есть различия, и соответственно предполагает для законодателя обязательную дифференциацию. Но подобная дифференциация не должна превращаться в дискриминацию, под которой понимается ничем не обоснованное неравное отношение к различным субъектам в похожих ситуациях. Другими словами, налогоплательщики, относящиеся к одной категории, при этом остаются юридически равными, но при выделении категорий как таковых законодателем и их налогообложении необходимым представляется применение принципа справедливости, для которого характерен учет экономического потенциала субъекта. Таким образом, можно сделать вывод, что установление налоговых льгот является отражением принципа справедливости в социальном государстве и не противоречит конституционному принципу равноправия.

Список литературы

- 1) Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ. 04.08.2014. N 31. Ст. 4398.
- 2) Бондарь Н.С. Власть и свобода на весах конституционного правосудия: Защита прав человека Конституционным Судом Российской Федерации. – М.: Юстицинформ, 2005. С. 780.
- 3) Воеводин Л.Д. Юридический статус личности в России. Учебное пособие. – М.: Издательство МГУ, Издательская группа ИНФРА • М–НОРМА, 1997. С. 304.
- 4) Смирнов Д.А. Принципы российского налогового права: понятие, формирование, реализация: монография / под ред. Н.И. Химичевой. М., 2011. С. 248.
- 5) Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие. К.: РУМЦ ЮО, 2006. С. 329.
- 6) Официальный сайт Конституционного Суда Российской Федерации [Электронный ресурс] // URL: <http://www.ksrf.ru/ru/Decision/Pages/default.aspx> (дата обращения: 1.02.2019).
- 7) Крохина Ю. А. Налоги и налогообложение: учебник для СПО. – М.: Издательство Юрайт, 2017. С. 300.
- 8) Koopmans, T. (Ed.) Constitutional Protection of Equality. – N: Springer Netherlands, 1975. P. 255.
- 9) Permanent Court of International Justice, Advisory Opinion of 6 April 1935, Minority Schools in Albania, Series A/B, No 64, 19. [Электронный ресурс] // URL: http://www.worldcourts.com/pcij/eng/decisions/1935.04.06_albania.htm (дата обращения: 25.01.2019).
- 10) Case 13/63, Italian Republic v Commission of the European Economic Community [1963] ECR 165, at 177-178 [Электронный ресурс] // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX:61963CJ0013> (дата обращения: 25.01.2019).
- 11) Judgment of the Court (Fourth Chamber) of 13 December 1984. - Sermidе SpA v Cassa Conguaglio Zucchero and others [Электронный ресурс] // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/GA/TXT/?uri=CELEX:61983CJ0106> (дата обращения: 25.01.2019).
- 12) CCPR General Comment No. 18: Non-discrimination. Adopted at the Thirty-seventh Session of the Human Rights Committee, on 10 November 1989 [Электронный ресурс] // URL: <https://www.refworld.org/docid/453883fa8.html> (дата обращения: 25.01.2019).

13) Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 25.03.2014. N 8-П [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс» [сайт]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_160813/ (дата обращения: 25.01.2019).

14) Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 04.04.1996. N 9-П [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс» [сайт]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10033/ (дата обращения: 25.01.2019).

15) Drigo C. Principles in Constitutional Jurisprudence. The Principle of Human Dignity and the Epistemological Challenges for the Interpreter – Some Brief Reflections on the Recent Case Law of the Italian Constitutional Court [Электронный ресурс] // Science The Turkish Yearbook of International Relations. 2015. P. 46. URL: <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/44/2123/21968.pdf> (дата обращения: 25.01.2019).

16) Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 13.03.2008. N 5-П [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс» [сайт]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_75642/ (дата обращения: 25.01.2019).

17) Крылова Н.С. Общеизвестный принцип равенства и конституционные гарантии защиты прав гражданина в сфере налогообложения. // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2010. № 2. С. 17 – 35.

18) Рябова Е.В. Стабильность и динамизм финансового права // Реформы и право. 2016. N 4. С. 3 - 9.

19) Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС «Консультант Плюс», [сайт]. URL: http://www.consultant.ru/edu/student/download_books/book/tiutin_dv_nalogovoe_pravo/ (дата обращения: 25.01.2019).

20) Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 21.03.1997. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс» [сайт]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_13876/ (дата обращения: 25.01.2019).