

Как много — избыточно? К формированию судебной доктрины соразмерности налогового бремени

Блохин Павел Дмитриевич,
доцент Юридического факультета
Национального исследовательского университета
«Высшая школа экономики» (НИУ ВШЭ),
кандидат юридических наук
pavel.blokhin@ksrf.ru

В настоящей работе на основе обращения к отечественному и зарубежному опыту судебного конституционного контроля автор предлагает сформулировать судебную доктрину соразмерности налогового бремени. Ключевой вывод состоит в том, что возможна судебная оценка соразмерности, справедливости величины налогового бремени — в единстве отдельных его элементов, — основанная на сопоставлении этой величины с иными релевантными экономическими показателями (прожиточный минимум, рыночная стоимость имущества и т.д.). В качестве основных источников для исследования автор использует решения Федерального конституционного суда ФРГ, посвященные так называемому принципу деления пополам или правилу 50%, постановление Конституционного Суда РФ по жалобе О.Ф. Низамовой и многие другие.

Ключевые слова: налоги и сборы, экономическая обоснованность налога, фактическая способность плательщика к уплате налога, соразмерность, конституционный судебный контроль.

Вводные замечания

Конституционное регулирование, которое выступает в качестве эталона при оценке норм отраслевого — в том числе и налогового — законодательства, как правило, не содержит каких-либо количественных ограничений в отношении налогообложения. Так, из Конституции РФ следует, что налог непременно должен быть предусмотрен федеральным законом (ст. 57 и ч. 3 ст. 75), не иметь дискриминационного характера (ст. 19) и не применяться с обратной силой (ст. 57), а также отвечать общему требованию соразмерности или справедливости (ч. 3 ст. 55). Как видно, из этих критериев довольно сложно вывести допустимые границы налогового обременения, что не может не сказываться на интенсивности судебного конституционного контроля налоговых норм.

Конституционный Суд РФ в далеком 1996 г. оценил сбор с граждан, переезжающих для постоянного проживания в г. Москву из других регионов, в размере 5000 МРОТ как «чрезмерно высокий» и — при отсутствии всякой дифференциации этого размера — «парализующий реализацию гражданами их конституционных прав»¹. Однако из указанного постановления, которое в целом касалось свободы передвижения и выбора места жительства, невозможно вывести какого-

либо универсального метода оценки соразмерности налогового бремени.

Большой интерес представляет собой постановление Конституционного Суда РФ 2016 г. о системе «Платон», где он указал: устанавливаемый Правительством РФ размер соответствующей платы должен быть *соразмерен* вреду, причиняемому автомобильным дорогам движением большегрузных транспортных средств; учитывая же, что масса таких транспортных средств существенно различается, законодатель вправе на основе принципа *пропорциональности* дифференцировать этот размер; кроме того, требование *соразмерности* не допускает иного увеличения размера этой платы помимо его ежегодной индексации; наконец, недопустимо и *чрезмерно* обременительное совокупное бремя данной платы в сочетании с транспортным налогом². Данные правовые позиции могут послужить ориентиром для оценки конкретной суммы этого платежа в будущем.

Иначе обстоит дело, например, в Швейцарской конфедерации, где Конституция³ непосредственно регулирует — в числе иных налоговых вопросов⁴ —

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П. Все процитированные в статье решения Конституционного Суда РФ размещены на официальном сайте: URL: <http://www.ksrf.ru>

² Постановление Конституционного Суда РФ от 31 мая 2016 г. № 14-П. Подробный анализ этого постановления см.: Заринов В.М. Пределы дискреции законодателя в сфере налогообложения: в поисках золотой рыбки // Закон. 2016. № 10.

³ Federal Constitution of the Swiss Confederation of 18 April 1999. URL: <https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/1999/404/en>

⁴ Значительный интерес для российского читателя представляет как целевой характер некоторых налоговых отчислений (например, налоги с казино идут на покрытие федеральных

и вопросы максимального размера налогов. В частности, налог с казино не должен превышать 80% валового дохода (*gross revenue*) от азартных игр (ч. 3 ст. 106); ставки так называемых прямых налогов, взимаемых на уровне конфедерации, не должны превышать 11,5% дохода физических лиц и 8,5% чистой выручки (*net profit*) юридических лиц (ч. 1 ст. 128); налог на добавленную стоимость, взимаемый при поставке товаров и услуг и импорте, в качестве общего правила, не должен превышать 6,5% (ч. 1 ст. 130). Представляется, что указанные конкретные правила делают менее востребованным законодателем и судами абстрактный «принцип налогообложения пропорционально экономической состоятельности» (ч. 2 ст. 127).

Конвенция о защите прав человека и основных свобод признает за государствами полномочие по «осуществлению контроля за использованием собственности в соответствии с общими интересами или для обеспечения уплаты налогов или других сборов или штрафов» (ст. 1 Протокола № 1) и ограничивает его лишь общими принципами, вытекающими из иных ее положений. В деле «N.K.M. против Венгрии»⁵, где заявительница, являвшаяся государственной служащей, уплатила налог на выходное пособие по ставке 52% (вместо общей ставки 16%), ЕСПЧ усмотрел нарушение, поскольку не был предусмотрен переходный период при изменении законодательства, а ее налогооблагаемый доход формировался в то время, когда действовала значительно меньшая ставка. В деле «Каччиато против Италии»⁶ Суд отметил, что взимание налога, равного 20% компенсации за изъятие земельного участка, не нарушало суть имущественных прав заявителей: указанный размер налога «не привел к аннулированию или существенному уменьшению компенсации в такой степени, чтобы возложенное на заявителей налоговое бремя приняло бы “конфискационный” характер». В остальном же позиция Страсбургского суда сводится к тому, что за государствами признаются широкие пределы усмотрения в фискальной сфере, если только на лицо не возлагается «индивидуальное и чрезмерное бремя»⁷.

субсидий на страхование по старости, на случай потери кормильца и по инвалидности), так и выраженный принцип бюджетного федерализма (например, минимум 17% валового дохода от взимания прямых налогов распределяется между кантонами; эта планка может быть снижена до 15%).

⁵ Постановление от 14 мая 2013 г. по делу «N.K.M. (N.K.M.) против Венгрии» (жалоба № 66529/11) // СПС «КонсультантПлюс».

⁶ Решение от 16 января 2018 г. по делу «Каччиато (Cacciato) против Италии» (жалоба № 60633/16) // СПС «КонсультантПлюс».

⁷ Решение от 14 ноября 2017 г. по делу «П. Плайсир Б.В. и другие (P. Plaisier B.V. and Others) против Нидерландов» (жалоба № 46184/16 и другие) // СПС «КонсультантПлюс».

Наконец, авторитетные ученые признают, что «размер и тяжесть налогового бремени пока не поддается и едва ли вообще подлежит судебному контролю, [поэтому] принцип соразмерности — единственный рычаг судебного контроля за размером налогового бремени — работает вхолостую»⁸. Имеющиеся же попытки экономистов выразить математическими формулами степень справедливости налогообложения — понимаемой «не столько в равенстве, сколько в соответствии и соразмерности» — носят несколько теоретизированный и умозрительный характер⁹. В описанных условиях кажется уместным обратиться к зарубежному опыту судебного конституционного контроля, которому известны случаи оценки соразмерности величины налогового обременения с учетом отдельных элементов налога (в частности, налоговой ставки или налогового вычета).

Дело о «кризисном налоге» (Хорватия)

Предметом оценки Конституционного суда Хорватии становился так называемый кризисный налог, действовавший с 1 августа 2009 г. по 31 декабря 2010 г. в качестве одной из мер по борьбе с национальным экономическим кризисом. Законодатель предусмотрел обложение налогом заработной платы, пенсии и иного дохода по ставке 2% в отношении дохода свыше 3000 кун¹⁰ и 4% — в отношении дохода свыше 6000 кун. Таким образом, из валовой зарплаты (*gross wage*) сперва удерживались поочередно два налога: подоходный налог (*personal income tax*) и добавочный подоходный налог (*surtax*), затем из получившейся чистой зарплаты (*net wage*) удерживался также кризисный налог, что в итоге составляло чистый доход сотрудника (*net income from wage*).

Замечу, что такая система налогообложения приводит к двум взаимосвязанным экономическим эффектам, которые представляются любопытными. Во-первых, лишь незначительное увеличение налогооблагаемой базы — например, всего на 1 куну — способно повлечь увеличение применимой налоговой ставки ровно вдвое; во-вторых, получив несколько большую чистую заработную плату, чем другой сотрудник, налогоплательщик в результате «кризисного» налогообложения имеет меньший, чем у него, чистый доход!

⁸ Бланкенгель А. Конституционное понимание и функции экономически обоснованных налогов с точки зрения специалиста из Германии // Сравнительное конституционное обозрение. 2009. № 5. С. 63. Это утверждение известного германского ученого и судьи многократно цитируется в отечественной литературе.

⁹ Вылкова Е.С. Методические подходы к оценке уровня справедливости налогового законодательства // Экономика. Научно-правовые исследования. 2017. № 4.

¹⁰ Около 410 евро по состоянию на 2009 г.

Конституционный суд страны по ходу своего решения¹¹ высказал ряд значимых правовых позиций общего плана. Прежде всего, он «не обладает компетенцией судить, является ли система налогообложения в целом или конкретные виды налогов в Республике Хорватия обоснованными и подходящими». Далее Суд вынужден был признать, что оспоренный закон «не отвечает принципу, в соответствии с которым размер налогового бремени не должен превышать размер прироста налоговой базы, который и повлек возникновение этого налогового бремени». Тем не менее — заключил он — хотя налоговая обязанность «неравномерно распределяется в «пограничной» зоне, она не является чрезмерно обременительной ни для одной из групп налогоплательщиков». В частности, он отметил, что *даже при уплате «кризисного» налога с суммы 3000,01 куны чистый доход плательщика будет превышать законодательно гарантированный минимальный размер заработной платы, составивший 2800 кун.*

Следовательно, хотя «различия, создаваемые Законом среди его адресатов, могут вызывать некоторую критику», учитывая цель «обеспечения стабильности национальной финансовой системы в условиях экономического кризиса» и временный характер закона, нет достаточных оснований признавать его неконституционным.

Дело о социальном налоговом вычете (Германия)

Налоговый закон ФРГ в редакции от 15 августа 1961 г. предусмотрел, что налогоплательщик, несущий так называемые расходы на содержание (*maintenance expenditure*), вправе требовать вычета из своего дохода суммы таких расходов — в размере не более 1200 немецких марок¹² — для целей налогообложения. Если же адресат таких средств имеет иной источник дохода, предназначенный или подходящий для его содержания (например, пособие на ребенка), то указанная сумма в 1200 марок подлежит уменьшению на величину, превышающую этот порог. Заявитель по настоящему делу, который нес затраты на уход за своей 62-летней матерью, получавшей пенсию и социальное пособие, оспорил справедливость указанного ограничения, действующего в неизменном виде на момент спора (1973 г.).

Федеральный конституционный суд ФРГ в качестве исходной точки аргументации указал

в своем решении¹³, что «налогообложение в соответствии с покупательной способностью означает, что любые расходы имеют значение в контексте взимания подоходного налога, если они понесены вне связи с получением дохода — иными словами, в частной сфере — и неизбежны для налогоплательщика. Экономическое бремя обязательств по содержанию является одним из таких случаев, снижающих покупательную способность». Как указал далее Суд, в связи с изложенным законодатель не вправе был установить «нереалистичные пределы налоговых вычетов».

Дальнейшие выводы Суда, в общем и целом, сделаны путем сопоставления величин налогового вычета и иных экономических категорий, в частности применяемых в области права социального обеспечения. А именно «стандартные ставки социального пособия [*standard rates of social assistance*], которое, в качестве минимального дохода, призвано дать возможность лицу вести достойную жизнь, почти вдвое возросли за период с 1962 по 1973 год». Напротив, *предельный размер налогового вычета, который изначально почти соответствовал размеру социального пособия, все это время оставался неизменным, а значит, не соответствовал изменившейся стоимости жизни.* Более того, указал Суд, этот размер оказался менее размера дохода, в любом случае не облагаемого налогом (базовый вычет).

С учетом этого Федеральный конституционный суд признал ряд положений Налогового закона не соответствующими Основному закону и потому утрачивающими юридическую силу.

«Принцип деления пополам» (Германия)

Федеральный конституционный суд ФРГ в одном из своих решений¹⁴ в 1995 г. впервые сформулировал ставший широко известным «принцип деления пополам» или «принцип 50%» (*Halbteilungsgrundsatz*). Авторство этой доктрины приписывают судье и ученому П. Киркхофу, который якобы любил повторять слова Фридриха Великого: «Добрый пастырь стрижет своих овец, но никогда не снимает с них шкуру».

Значительный интерес представляет экономический анализ имущественного налога, сделанный высоким судом в этом деле: «...имущество через налоги на прибыль и доход, а конкретный имущественный объект — через косвенные налоги уже предварительно обременены в налоговом отношении». В связи с этим «налог на имущество должен исчисляться так, чтобы, в совокупности с другими налогами, существо собственности, основа

¹¹ U-IP-3820/2009 of 17 November 2009. URL: [http://www.codices.coe.int/NXT/gateway.dll/CODICES/Full/EUR/CRO/ENG/CRO-2009-3-011?f=templates\\$fn=document-frameset.htm&q=\\$uq=\\$x=\\$up=1](http://www.codices.coe.int/NXT/gateway.dll/CODICES/Full/EUR/CRO/ENG/CRO-2009-3-011?f=templates$fn=document-frameset.htm&q=$uq=$x=$up=1)

¹² Около 300 долл. по состоянию на 1961 г.

¹³ 1 BvL 10/80 of 22 February 1984. URL: <https://www.bundesver-fassungsgericht.de>

¹⁴ 2 BvL 37/91 of 22 June 1995. URL: <https://www.bundesver-fassungsgericht.de>

имущества остались неприкосновенными, и чтобы он мог быть уплачен из иных обычно ожидаемых доходов¹⁵. В противном случае налогообложение имущества приведет в результате к поэтапной конфискации, которая, таким образом, чрезмерно обременит налогоплательщика». С учетом этих общих положений Суд в числе ведущих оснований решения указал: «...налог на имущество должен применяться в дополнение к налогам на доход так, чтобы совокупное налоговое обременение ожидаемого дохода оставалось в районе соотношения 50/50 между частной собственностью и собственностью казны».

Спустя примерно 20 лет в новом решении¹⁶ немецкий Суд аккуратно дезавуировал сформулированную им доктрину в деле, в котором заявителям — семейной паре предпринимателей предстояло уплатить за 1994 г. налог на доход и торговый налог в общем размере около 57% от суммы их совместного дохода.

Он указал, что «принцип деления пополам» «касался исключительно предела совокупного бремени, возлагаемого на лицо в связи с налогом на имущество, взимаемым в дополнение к подоходному налогу. Влияние имущественного налогового бремени не обязательно сопоставимо с влиянием того бремени, которое возникает в связи с взиманием подоходного налога и торгового налога». В связи с этим предыдущее решение не может рассматриваться как устанавливающее в виде общеобязательного принципа предельный размер налога. Как представляется, Федеральный конституционный суд ФРГ сформулировал в этом решении куда более гибкий подход, указав: «...напротив, при ограничении собственности, в том числе путем налогового обременения, законодательному органу предоставляется свобода действий при соблюдении общего принципа соразмерности. В связи с этим необходимо определить серьезность соответствующего налогового бремени, учитывая не только ставку налога как таковую, но и соотношение между ставкой налога и налоговой базой». Важно, что «фискальная нагрузка на более высокие доходы обычно не должна достигать такого уровня, который существенно подрывал бы экономический успех» налогоплательщика.

¹⁵ В.М. Зарипов убедительно объясняет этот подход: поскольку при взимании имущественного налога отчуждается в бюджет вовсе не часть облагаемого имущества, то и экономическим его основанием являются иные средства, имеющиеся в распоряжении плательщика (Зарипов В.М. Понятие экономического основания налога // Налоговед. 2014. № 5).

¹⁶ 2 BvR 2194/99 of 18 January 2006. Обращу внимание читателя на следующее. Это решение 2006 г. — в отличие от решения 1995 г. — не было включено в русскоязычный сборник: Избранные решения Федерального Конституционного Суда Германии. М.: Инфотропик Медиа, 2018. Следовательно, и первое решение, изложенное в виде очень неудачного реферата, не может быть корректно понято и применено.

Дело о минимальном налоге на прибыль (Словакия)

Ряд парламентариев оспорили положение законодательства, в силу которого предприниматели — юридические лица обязаны уплачивать минимальный налог на прибыль (*minimum income tax*) за отчетный период, в котором налог, исчисленный из их реальной прибыли (*real income tax*), оказывается менее этой величины, или в котором они понесли убытки (*tax loss*). По мнению заявителей, данный платеж, среди прочего, «нарушает конституционное требование пропорциональности, поскольку возлагает избыточное бремя на юридических лиц».

Конституционный суд Словакии отметил¹⁷, что гарантированное Основным законом страны право вести предпринимательскую деятельность может быть реализовано лишь в рамках закона, который не противоречит Конституции при условии, что он использует «разумные средства для достижения легитимной цели, которые не являются очевидно непропорциональными ей». Соответственно этой общей позиции Суд далее провел анализ оспариваемой нормы.

Во-первых, он признал, что целью введения такого механизма, как минимальный налог на прибыль, было предотвратить уклонение от уплаты налогов. Во-вторых, этот механизм был адекватным средством для достижения указанной цели, учитывая, что он применяется и в иных государствах. Наконец, в-третьих, ставка этого налога (*от 480 до 2880 евро в зависимости от валового годового дохода (gross annual income)*) была в несколько раз ниже, чем средняя ставка налога на прибыль в республике. Следовательно, указал Суд, такой платеж «не мог оказывать сдерживающего эффекта на предпринимателей» и потому «не являлся непропорциональной мерой».

Впрочем, не менее интересны следующие рассуждения Суда, озвученные им в ответ на доводы заявителей о нарушении законодателем также принципа защиты экономической конкуренции: «Конституционные принципы, которые должны уважаться при принятии и применении законов, не являются конституционными правами». Следовательно, указанный принцип не может рассматриваться как возлагающий на государство обязательство предотвращать уход с рынка и ликвидацию наименее успешных предпринимателей. В итоге Суд не нашел оснований для дисквалификации оспоренного положения.

Дело гражданки Низамовой (Россия)

Перед Конституционным Судом РФ неоднократно ставился вопрос о допустимости использо-

¹⁷ Decision PL.ÚS 14/2014 of 4 November 2015. URL: <https://www.ustavnysud.sk/en/zakladne-pravne-dokumenty>

вания законодателем — в целях взимания налога на недвижимое имущество граждан — во-первых, инвентаризационной стоимости такого имущества в качестве налоговой базы и, во-вторых, соответствующих этой стоимости прогрессивных налоговых ставок.

В условиях, когда «налогооблагаемая база по налогам на строения, принадлежащие физическим лицам, определяется как инвентаризационная стоимость, которая гораздо ниже рыночной стоимости объектов недвижимости», Суд не усматривал нарушений конституционных прав налогоплательщиков¹⁸. Не соглашался он и с доводами заявителей о том, что использование прогрессивной шкалы налогообложения, привязанной к инвентаризационной стоимости имущества, ведет к несоразмерному бремени уплаты налога¹⁹.

Указанный подход в значительной степени подвергся корректировке в 2019 г. в деле О.Ф. Низамовой. В указанном деле заявительница была вынуждена уплатить имущественный налог с жилого дома исходя из его инвентаризационной стоимости (которая на 300 000 руб. превысила его кадастровую стоимость) с применением соответствующей ей налоговой ставки (которая в 15 раз превысила ставку, соответствующую кадастровой стоимости); в итоге сумма налога дня нее составила 47 500 руб. (тогда как могла бы составить всего 2800 руб.).

Высокий суд начал с важного тезиса, претендующего на роль универсальной правовой позиции: при оценке равномерности налогообложения необходимо исходить из «сопоставления размеров налоговой обязанности в целом», а не только отдельных элементов налога, разнящихся в субъектах Российской Федерации или муниципальных образованиях²⁰. Развивая указанную мысль, Суд указал: «...применение значительных по размеру налоговых ставок в сочетании с предположительно небольшой величиной налоговой базы, определяемой исходя из инвентаризационной стоимости налогооблагаемого объекта (которая, как предполагается, многократно уступает по величине кадастровой или рыночной стоимости), призвано способствовать достижению наибольшей справедливости и экономической обоснованности налога». Вместе с тем, когда эта презумпция не находит своего подтверждения, «для недопущения существенного (во всяком случае — в два раза и более) различия в размере» налога, рассчитанного по инвентаризационной стоимости и по кадастровой (рыночной) стоимости имущества, он вправе ис-

пользовать последнюю. Иное противоречило бы «принципу справедливости в налоговой сфере, сдерживающему неоправданные фискальные притязания государства», и выразалось бы в «несправедливом размере предъявленного к уплате налога на имущество физических лиц» в зависимости лишь от того, в каком публично-территориальном образовании проживает плательщик.

Основные комментарии

Поскольку в Налоговом кодексе РФ отсутствует дальнейшая конкретизация конституционного принципа соразмерности (справедливости) в отношении налогообложения, следует обратиться к смежным принципам, поименованным в ст. 3 в качестве основных начал налогового законодательства. Релевантными являются, по-видимому, следующие взаимосвязанные принципы: во-первых, при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога (часть 1); во-вторых, налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав (часть 3).

Большинство ученых-налоговедов сходятся в том, что под «экономической обоснованностью» налога (его «непроизвольностью») понимается ограниченность законодателя при избрании объекта налогообложения лишь явлениями хозяйственной жизни. В таком случае не имеющими экономического основания или произвольными налогами предлагается признать налог на бездетность в СССР или налог на тень в Венеции²¹, налог на бороду или пограничный налог на пересечение государственной границы²², налоги на окна или на шляпы как «очень отдаленные и иногда обманчивые признаки экономического благосостояния налогоплательщика»²³. Между тем с учетом правил юридической техники принцип наличия экономического основания у налога и принцип недопустимости произвольного налогообложения не тождественны друг другу. Действительно, имеющий надлежащий объект обложения налог все же может быть произвольным, а значит, несправедливым²⁴, например, если произвольно определена налогооблагаемая база или установлена

¹⁸ Определение Конституционного Суда РФ от 6 декабря 2001 г. № 258-О.

¹⁹ Определение Конституционного Суда РФ от 22 октября 2008 г. № 810-О-О.

²⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 15 февраля 2019 г. № 10-П.

²¹ Васянина Е.Л. Проблемы определения экономического основания налога по законодательству Российской Федерации в практике российских судов // Налоги (журнал). 2012. № 2.

²² Крохина Ю.А. Принцип экономической обоснованности налога в правовых позициях КС РФ // Налоговед. 2004. № 7.

²³ Савсерис С.В. Экономическое основание налога как принцип российского налогового права. URL: <https://nalogoved.ru/art/322.html>

²⁴ Хаванова И.А. Экономическое основание как принцип «надзаконного» значения // Налоги (журнал). 2013. № 5.

произвольная ставка налога. Следовательно, наличие у налога экономического основания необходимо, но недостаточно для обеспечения справедливости (соразмерности) ограничения права по смыслу ч. 3 ст. 55 Конституции РФ.

Что касается принципа учета фактической платежеспособности налогоплательщика, то он куда меньше изучен в отечественной доктрине. Германские ученые исходят из того, что он затрагивает два вопроса: каков «нижний предел налогообложения» (та часть доходов, необходимая для достойного существования, которая не облагается налогом) и существует ли верхний «твердый предел налогообложения»²⁵; этот принцип касается идеи «вертикальной справедливости налогообложения», в силу которой «чем меньше доход налогоплательщика, тем меньше в абсолютном выражении должна быть сумма налога»²⁶. Другие авторы, поясняя, что речь здесь идет не об индивидуально определенном плательщике, а о «типичных случаях»²⁷, склонны связывать этот принцип именно с соразмерностью (справедливостью) налогообложения²⁸. Полагаю, что учет платежеспособности осуществляется законодателем как путем определения действительной величины экономической выгоды (отсюда отказ от обложения НДФЛ прожиточного минимума или налогом на имущество — минимальной площади), так и путем отказа от взимания налога или его части, несмотря на наличие в полной мере такой экономической выгоды (льгота для малообеспеченных категорий граждан)²⁹.

Исходя из приведенных доктринальных положений, можно утверждать, что не только конституционные, но и отраслевые принципы создают основу для оценки соблюдения законодателем соразмерности, справедливости величины налогового бремени. Однако соразмерность — исходя даже из этимологии этого слова — возможна не сама по себе, а лишь в отношении между некоторыми величинами: в нашем случае речь идет о соразмерности величины денежного изъятия (налога, сбора, паракфискального платежа) величине экономической выгоды³⁰ (чистого дохода, природной ренты, экономии на расходах и т.п.), приносимой платель-

щику предметом налогообложения (недвижимым имуществом, товаром, природным ресурсом и т.д.)³¹.

Мировой опыт убедительно демонстрирует, что судебная практика не в состоянии установить верхнюю границу налогообложения не только в виде абсолютной величины, но и в виде процентного отношения к размеру дохода или к стоимости имущества плательщика (это убедительно продемонстрировала эволюция «принципа 50%» в Германии). Следовательно, *требуется ввести некую третью переменную: возможна судебная оценка соразмерности налогового бремени, основанная на сопоставлении его величины с иными релевантными экономическими показателями*. Так, в деле Низамовой для Конституционного Суда таким показателем стала сумма того же самого налога, но исчисленная по кадастровой (рыночной) стоимости с применением соответствующей ставки налога. В деле о социальном налоговом вычете немецкий Конституционный суд сопоставлял предельный размер такого вычета с размером социального пособия и размером базового налогового вычета. Представляется, что оценка высокого суда, будучи «привязанной» к таким показателям — если, конечно, они имеют под собою экономическую основу и отражают актуальное состояние дел, — сможет избежать упрека в произвольности и отсутствии демократической легитимности.

Следует также признать, что если и существует некий абстрактный, типизированный максимум налогообложения, то он будет различаться в зависимости от экономических оснований каждого налога (что наглядно продемонстрировал все тот же «принцип 50%»). Комментируя упомянутые решения Федерального конституционного суда ФРГ, один автор отмечает: «экономический успех» обычно связан с личным вкладом налогоплательщика: получение наследства таким личным вкладом не обусловлено, так как отражает экономическую продуктивность наследодателя. В связи с этим законодатель особенно свободен при установлении налога на наследство: в зависимости от степени родства предельная ставка налога составляет 30, 40 и даже 50%³². Следовательно, при оценке соразмерности налоговой ставки необходимо принимать во внимание не только собственно элементы, но и экономическое основание налога.

При этом у органа конституционной юрисдикции имеется больше инструментов оценки соразмерности налога — в комплексе всех его элементов, — чем у судов общей или арбитражной юрис-

²⁵ Бланкенгагель А. Указ. соч.

²⁶ Штебер М. Значение основополагающих прав человека для налогового права Германии // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2017. № 4.

²⁷ Тютин Д.В. Налоговое право : курс лекций // СПС «КонсультантПлюс». 2020.

²⁸ Демин А.В. Общие принципы налогообложения: каждому принципу — отдельная статья // Налоговед. 2013. № 1.

²⁹ См. в подтв.: Зарипов В.М. Понятие и структура налоговой льготы // Налоговед. 2012. № 10.

³⁰ Или усредненной величине негативного воздействия на окружающую среду в случае с неналоговыми платежами в бюджет — см. упоминавшееся Постановление КС РФ от 31 мая 2016 г. № 14-П.

³¹ См. о соотношении понятий «экономическая выгода», «предмет», «объект» налога, «экономический объект» и «налоговая база» здесь: Зарипов В.М. Понятие экономического основания налога.

³² Sauer O. Abschied vom Halbteilungsgrundsatz. URL: <http://www.forum-recht-online.de/2006/406/406sauer.htm>

дикций. Позволю себе не согласиться с тем, что в деле Низамовой заявительница могла обратиться к административному судопроизводству для оспаривания ставок налога, утвержденных муниципальным нормативным актом как влекущих «несоразмерно высокое налогообложение»³³. Напротив, можно согласиться с тем, что принципы экономической обоснованности и учета платежеспособности адресованы в первую очередь правотворческим органам, обладающим простором для усмотрения, нежели правоприменительным органам, руководствующимся принципом законности³⁴. Что еще важнее, *при оценке соразмерности налогового бремени учету подлежит не один элемент налога — в частности, ставка, утвержденная соответствующим нормативным актом, а все они в системе, включая налоговую базу и налоговые льготы* (на это прямо указано как в решении Конституционного Суда РФ по делу Низамовой, так и во втором решении Федерального конституционного суда ФРГ о «принципе 50%»).

Надеюсь, что приведенные суждения при дальнейшем их критическом осмыслении и приложении к практике позволят сформировать в перспективе полноценную судебную конституционную доктрину³⁵ соразмерности налогового бремени.

Литература

1. Бациев В.В. Принципы налогообложения! Как много в тех словах!.. / В.В. Бациев // *Закон*. гл. 2019. 5 марта.
2. Бланкенегель А. Конституционное понимание и функции экономически обоснованных налогов с точки зрения специалиста из Германии / А. Бланкенегель // *Сравнительное конституционное обозрение*. 2009. № 5 (72). С. 67–76.
3. Блохин П.Д. Концептуально-ценностные аспекты обоснования судебных доктрин в праве /

³³ Такую позицию высказал крупный ученый, судья С.М. Казанцев в своем особом мнении по этому делу. Данная позиция нашла поддержку: Калининцева М.В. Экономическое основание налога на имущество физических лиц: теория благ и теория капитала // *Имущественные отношения в РФ*. 2020. № 7.

³⁴ Таково, например, авторитетное мнение В.В. Бациева: «...закрепленные в статье 3 НК РФ основные начала налогообложения, — это прежде всего каноны для законодателя и критерии для Конституционного Суда РФ при проверке конституционности норм Налогового кодекса» (URL: https://zakon.ru/blog/2019/03/05/principy_nalogooblozheniya_kak_mnogo_v_teh_slovaх_#comment_487450). Во всяком случае, на практике дело обстоит именно так — см.: Пепеляев С.Г. Учет экономического основания налога при разрешении споров по НДС. URL: <https://nalogoved.ru/art/1510.html>

³⁵ Об этом явлении см. здесь: Блохин П.Д., Гаджиев Г.А. Концептуально-ценностные аспекты обоснования судебных доктрин в праве // *Судебные доктрины в российском праве: теория и практика проявления* / отв. ред.: Х.И. Гаджиев, В.В. Лазарев. М.: Норма: ИНФРА-М, 2020.

П.Д. Блохин, Г.А. Гаджиев // *Судебные доктрины в российском праве: теория и практика проявления* / ответственные редакторы Х.И. Гаджиев, В.В. Лазарев. Москва: ИЗиСП: Норма: ИНФРА-М, 2020. С. 20–91.

4. Васянина Е.Л. Проблемы определения экономического основания налога по законодательству Российской Федерации в практике российских судов / Е.Л. Васянина // *Налоги*. 2012. № 2. С. 21–26.

5. Вылкова Е.С. Методические подходы к оценке уровня справедливости налогового законодательства / Е.С. Вылкова // *Экономика. Налоги. Право*. 2017. Т. 10. № 4. С. 6–13.

6. Демин А.В. Общие принципы налогообложения: каждому принципу — отдельная статья / А.В. Демин // *Налоговед*. 2013. № 1. С. 12–23.

7. Зарипов В.М. Понятие и структура налоговой льготы / В.М. Зарипов // *Налоговед*. 2012. № 10. С. 18–27.

8. Зарипов В.М. Понятие экономического основания налога / В.М. Зарипов // *Налоговед*. 2014. № 5. С. 32–45.

9. Зарипов В.М. Пределы дискреции законодателя в сфере налогообложения: в поисках золотой рыбки / В.М. Зарипов // *Закон*. 2016. № 10. С. 35–43.

10. Калининцева М.В. Экономическое основание налога на имущество физических лиц: теория благ и теория капитала / М.В. Калининцева // *Имущественные отношения в Российской Федерации*. 2020. № 7 (226). С. 80–89.

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

12. Пепеляев С.Г. Учет экономического основания налога при разрешении споров по НДС / С.Г. Пепеляев // *Налоговед*. 2007. № 9. С. 2–4.

13. Савсерис С.В. Экономическое основание налога как принцип российского налогового права / С.В. Савсерис // *Налоговед*. 2011. № 9. С. 56–67.

14. Тютин Д.В. *Налоговое право: курс лекций* / Д.В. Тютин. Москва: Российский государственный университет правосудия, 2020. 1088 с.

15. Хаванова И.А. Экономическое основание как принцип «надзаконного» значения / И.А. Хаванова // *Налоги*. 2013. № 5. С. 42–45.

16. Штебер М. Значение основополагающих прав человека для налогового права Германии / М. Штебер // *Право. Журнал Высшей школы экономики*. 2017. № 4. С. 216–231.

References

1. Sauer O. Abschied vom Halbteilungsgrundsatz / O. Sauer // *Transnational Concerns: Facetten der Globalisierung*. 2006. Vol. 4. P. 131–133.