

Чарикова Н.С.

Магистр 2 курса

ФГБОУ высшего образования

«Российская академия народной службы

при Президенте Российской Федерации»

Институт государственной службы и управления

Россия, город Москва

119571, г. Москва, проспект Вернадского, 82, стр.1

К ВОПРОСУ О СПРАВЕДЛИВОЙ ШКАЛЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

***Аннотация:** Статья посвящена анализу прогрессивного и пропорционального налогообложения, рассматривается сущность данных видов налогообложения через реализацию принципа справедливости.*

На основании принципов налогообложения, закрепленных в Конституции РФ и НК РФ, и трактовок, выработанных в правовой доктрине, сделано заключение, что прогрессивное налогообложение не является по своей сути несправедливым по отношению к индивидам, на которых возложена обязанность по уплате налога на доходы физических лиц по повышенной ставке; справедливое налогообложение и есть налогообложение, основанное на общепризнанных принципах (всеобщность, равномерность, соразмерность).

***Ключевые слова:** налог на доходы физических лиц; прогрессивная и пропорциональная шкала налогообложения; принципы налогообложения; связь права и справедливости, социальное равенство.*

***Annotation:** The article is concerned with the analysis of fairness of progressive and proportional taxation, the essence of these types of taxation is*

examined through the implementation of the principle of fairness. On the basis of the principles of taxation set forth in the Constitution of the Russian Federation and the Tax Code of the Russian Federation, and interpretations developed in the legal doctrine, it is concluded that progressive taxation is not inherently unfair in relation to individuals obliged to pay personal income tax at an increased rate; fair taxation is taxation based on universally recognized principles (universality, uniformity, proportionality).

Key words: *personal income tax; progressive and proportional taxation; the principles of taxation; the relationship of law and justice, social equality.*

История становления законодательства о налогообложении доходов физических лиц имеет более чем двухсотлетнюю историю, поскольку первые попытки ввести в России подоходный налог относятся к 1812 году. 11 февраля 1812 года был принят Манифест «О преобразовании комиссий по погашению долгов»[1], в котором содержался ряд норм по уплате налога, называвшегося «временный сбор с помещичьих доходов по добровольному их объявлению»[2]. Определение дохода полностью предоставлялось плательщику, в связи с чем он был «скорее добровольным приношением, основанным на гражданской чести, нежели принудительным налогом, основанным на гражданской обязанности»[3].

Не смотря на такой длительный период развития становления и различную вариативность устанавливаемых государством форм налога, порядка исчисления и уплаты, споры о поисках справедливого налогообложения доходов физических лиц до сих пор не теряют своей актуальности, а с введением прогрессивной шкалы налогообложения интерес к данной теме возрос многократно. На сколько прогрессивная шкала налогообложения доходов физических лиц справедливее пропорциональной шкалы налогообложения, применяемой ранее в Российской Федерации после реформы 2000 – ых годов; справедливы ли установленные законодателем

размеры ставок и налоговой базы, применяемых при исчислении налога – далеко не весь перечень открытых для дискуссий вопросов. Обсуждение данного вопроса, как в научной сфере, так и среди обычных налогоплательщиков, скорее закономерность, нежели исключение, ведь налог на доходы физических лиц самый массовый налог в стране, плательщиком его является практически каждый трудоспособный житель нашей страны.

Идея справедливости является морально-нравственной и философской категорией, подходы к определению справедливости многочисленны и разнообразны, зачастую противоречивы, они зависят не только от этапа исторического развития, но и от уровня культурного развития социума, однако, при всех неопределенностях и переменных бесспорно то, что данная категория пронизывает все стороны человеческой жизни. Разумеется, что данная категория не только может, но и должна определяться и с правовой позиции. Примечательно, что даже в «Словаре русского языка» С.И. Ожегова «справедливый» определяется, в том числе, как «осуществляемый на законных и честных основаниях»[4].

К вопросу о соотношении права и справедливости в теории права подходят с разных позиций, рассматриваются различные взгляды на справедливость, в частности, как на сущность права, как на свойство или качество права, как на принцип права.

Рассматривая вопрос о соотношении справедливости и права, С.А. Муромцев отмечал процесс стремления права к справедливости как к идеалу[5]. А.И. Гусейнов, принимая справедливость как моральную категорию и ценность, отмечает, что справедливость - это критерий отношения к праву, принцип или идеал права[6]. В учении П. И. Новгородцева о праве выражается мысль о справедливости как о «нравственном элементе права»[7]. Именно через закрепление принципа справедливости в праве право приобретает нравственное основание.

Справедливость традиционно относится к общеправовым принципам права, т. е. справедливость выступает той идеей, которая свойственна всему праву и каждой отрасли права в отдельности. Принцип справедливости позволяет не только обеспечить единство, определенность, надежность правовой системы в целом, но и заложить ориентиры для совершенствования права.

С учетом сложного, неопределенного и изменчивого характера рассматриваемой категории «справедливость», возникает вопрос о возможности и необходимости нормативного определения принципа справедливости. Налоговый Кодекс Российской Федерации не содержит определения справедливого налогообложения, что, по мнению М. Б. Напса, парадоксально, поскольку «в науке налогового права принцип справедливости представлен широко и многообразно»[8].

Эти принципы вытекают из статей 55 и 57 Конституции РФ, предусматривающих не только обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы, но и невозможность чрезмерного ограничения прав и свобод человека и гражданина федеральным законом, в том числе путем излишнего изъятия собственности в виде налога. А.В. Демин пишет, что «принципы всеобщности, равенства и соразмерности налогообложения органично дополняют друг друга. Их сочетание обеспечивает реализацию так называемой «горизонтальной» и «вертикальной» справедливости. Первая означает, что все налогоплательщики с одинаковыми объектами налогообложения должны платить одинаковые налоги, вторая — налогоплательщики, имеющие однородные объекты налогообложения, но разные налоговые базы, должны платить налоги, дифференцированные по налоговой базе»[9].

Справедливость, не будучи определенной в нормах права, раскрывается через положения ст. 3 НК РФ, которая нормативно закрепляет принцип законности, всеобщности и равенства налогообложения, устанавливает

фактическую способность к уплате налога, принцип экономического основания налога и соразмерности налогообложения конституционно значимым целям ограничения прав и свобод человека и гражданина.

Требование справедливости проявляется и во всеобщности, и в равенстве, и в соразмерности, и в определенности, и в других принципах налогообложения.

Подводя итог сказанному, позволим себе в полной мере согласиться с точкой зрения А. В. Брызгалина "Принцип справедливости, несмотря на ожесточенные споры по поводу его сути и содержания, вот уже в течение двухсот лет является главным ориентиром любой цивилизованной системы налогообложения"[10].

Исходя из краткого приведенного анализа, что есть справедливость и какую роль эта категория занимает в праве, вернемся к обсуждению вопроса о налогообложении доходов физических лиц через призму этой сложной категории. Не только в России, но даже в странах благополучной, как многим кажется, Европы граждане очень редко бывают довольны своей налоговой системой, причем в качестве основного ее недостатка чаще всего указывается именно ее несправедливость. В этой связи наиболее остро стоит вопрос о справедливости применения прогрессивной или пропорциональной шкалы налогообложения.

Сторонники справедливости прогрессивного налогообложения считают, что исходя из закрепленного в статье 3 НК РФ условия об установлении налога исходя из фактической способности налогоплательщика к его уплате, лица, получающие более высокий доход в отличие от других индивидов, должны уплачивать и больший налог. Иными словами, богатые должны платить больше налогов, чем бедные, и это справедливость. Однако не все обеспеченные индивиды согласятся с таким пониманием справедливости. Кроме того, в чем справедливость, если человек, который много и упорно работает, должен со своих честно заработанных доходов платить больше

налогов, чем человек, который получает меньший доход за меньшие усилия в труде? Более обеспеченные граждане уплачивают государству налоги, соответствующие в рамках пропорции их более значительным доходам: при этом один такой индивид может оплатить налог в сумме, превышающий аналогичный налог, уплачиваемый десятью и более индивидами. В этой связи хочется отметить, что делить «чужое» заработанное всегда более справедливо для тех, кто не имеет аналогичного заработанного.

С другой стороны, сложно не согласиться с выводами, что такое налогообложение не вполне отражает соответствие, предусмотренное Налоговым Кодексом, о фактической способности налогоплательщика к уплате налога, его соразмерности. Ведь остающиеся после уплаты налога у первого индивида денежные средства дают несравненно меньше возможностей для удовлетворения ежедневных, а часто бывает, что и минимальных, потребностей, нежели те средства, которые остаются у второго индивида, несмотря на одинаковую долю собственности, уплаченной в виде налога государству. Учитывая то, что налоги имеют не только фискальную функцию, но и регулирующую и распределительную, посредством прогрессивного налогообложения возможно уменьшить разрыв в средствах, которые остаются после уплаты налога в распоряжении лиц с разным уровнем доходов, т.е. достичь некоторой равномерности в распределении реально располагаемых населением доходов. Таким образом, сторонники прогрессивного налогообложения видят в нем реализацию справедливости, поскольку его применение направлено на нивелирование неравенства в доходах путем установления повышенных налоговых ставок в отношении более высоких доходов и, таким образом, устранение социальной несправедливости. Общественные блага, которыми такие менее обеспеченные индивиды пользуются наряду с более обеспеченными, будут профинансированы в основном за счет налогов, уплаченных более обеспеченными индивидами. И, переводя данный пример из плоскости

теоретико- правовой в практическую, действительно каждый член общества, вне зависимости от уровня доходов и уплаченного с данного дохода налога имеет право на оказание равной социальной помощи, будь то государственные, медицинские, образовательные и иные услуги, все граждане нашей страны получают их в равной мере и на равных основаниях, обеспечивающих определенный гарантированный государством уровень жизни, отвечающий принципам гуманизма.

У сторонников пропорциональной шкалы налогообложения также имеется ряд весомых аргументов для обоснования своей позиции. Равенство индивидов в вопросе налогообложения является основным из закреплённых законодательством принципов, а как оно реализуется, если кто-либо обязан платить больше другого, находясь при этом в одной социально-экономической реальности? Не нужно доказывать тот факт, что более платежеспособное население является одновременно и более образованными работниками и специалистами, мотивированным на личностное и профессиональное развитие, а значит, введение прогрессивной шкалы налогообложения, создавая несколько иную мотивацию, подталкивает к выводам: если кому- то не хватит, возьмем у тех, у кого есть, больше работы- больше налога. По мнению А.В. Брызгалина, при таком подходе система налогообложения приобретает дестимулирующие характеристики и вопреки здравому смыслу становится мерой некоего наказания для работающих. Однако, А. В. Брызгалин, отстаивая свою позицию, одновременно указывал, что «прогрессия- неотъемлемый атрибут налоговой политики всех экономически развитых стран мира... мы обречены на прогрессию»[11]. Устранить данную проблему возможно, по его мнению, с помощью установления механизма корректировки шкалы облагаемых доходов, ее соразмерности, а также пересмотром системы налоговых вычетов, исходя из этого будущее прогрессивной системы налогообложения доходов физических лиц должно опираться на трех базовых принципах: 1) разные доходы- разные подходы; 2) есть «доходы», а есть

«сверхдоходы»; 3) шаг прогрессии должен быть минимальным. По самой высокой ставке должны облагаться пассивные сверхдоходы[12].

Да, действительно, налог на доходы физических лиц стал, на первый взгляд прогрессивным, но прогрессия из двух ставок явно не учитывает различия в доходах всех членов общества. К высоким доходам, а в соответствии с нормами Налогового кодекса, это доходы свыше 5 миллионов рублей в год, применяется аналогичная ставка 15%, а не 35% и выше, как в большинстве зарубежных стран. Возникает логичный вопрос: чем лица, получающие немногим больше 5 миллионов рублей, отличаются в правовом положении, исходя из реализации справедливого распределения налоговой нагрузки от лиц, получающих доход в десятки раз больше. Например, в 2022 г. максимальная ставка в прогрессивной шкале налогообложения составила в Китае и Австралии – 45%, в Бельгии – 50%, Дании – 65% [13]. В большинстве стран с высоким уровнем экономического развития применяется пяти-, шестиступенчатая шкала налогообложения с максимальной ставкой от 40 до 65%. Чем больше количество ступеней в разделении доходов, тем точнее будет учет различий в доходах, выше объективность решения вопроса и реализация принципа социальной справедливости.

На этом моменте, рассмотрев различные позиции авторов по вопросу справедливости применения той или иной шкалы налогообложения, стоит еще раз вернуться к заданному выше вопросу о том, в чем состоит справедливость, если человек, который много и упорно работает, должен платить больше налогов, чем человек, который получает меньший доход за меньшие усилия в труде. Очевидно, что здесь мы имеем дело со справедливостью в несколько другом ее понимании. Получается, что индивид с более высоким уровнем дохода несет бóльшую ответственность перед обществом и государством, но одновременно имеет больше возможностей по повышению качества жизни, которое, в свою очередь, предоставляется за счет существования государства. В указанном смысле позволим себе поддержать точку зрения Я.Ю.

Глуховского в определении справедливости: «Однако имеется и другое, объективное понимание налоговой справедливости, которое имеет практическое значение, поскольку это понимание органов власти, которые облагают налогами. Оно сводится к тому, что покрытие публичных расходов связано с необходимостью подбора источников доходов и справедливого распределения налоговой нагрузки среди экономических субъектов»[14].

Аналогичный вывод следует, если рассмотреть вариативность применения той или иной ставки через призму принципа равенства, который также предполагает существование различий среди людей; они как индивиды отличаются друг от друга достоинствами, возможностями самореализации и материальным успехом. Поэтому принцип равноправия предусматривает для законодателя обязательную дифференциацию. Всеобщая налоговая повинность не может обязать каждого гражданина выплачивать одинаковые суммы, она лишь устанавливает для каждого в соответствии с его финансовым потенциалом равную налоговую обязанность. В Постановлении Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. N 9-П отмечается, что принцип равенства в социальном государстве в отношении обязанности платить законно установленные налоги и сборы предполагает, что равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов.

Не смотря на обозначенную тему настоящей статьи, хотелось бы затронуть вопрос, который не относится непосредственно к прогрессивности либо пропорциональности налогообложения доходов физических лиц, но в контексте рассмотрения справедливости налогообложения не возможно оставить его без внимания. Представляется, что достижению принципа справедливости способствует только введение прогрессивной шкалы налогообложения, но ведь достижение справедливости возможно и посредством введения не облагаемой налогом минимальной суммы дохода, т.е. путем иного распределения налогового бремени. Это будет отвечать

принципу соразмерности налогообложения, поскольку будет учитываться фактическое имущественное положение налогоплательщика и его способность уплатить налог, не оставшись при этом на грани выживания. Практически во всех развитых и бурно развивающихся странах в подоходном налогообложении применяется не только прогрессивная шкала ставок, но и довольно высокий необлагаемый минимум (выше прожиточного минимума). Уместно вспомнить, что в советское время необлагаемый минимум и минимальный размер оплаты труда совпадали по размеру, составив с конца 1970-х до 1990-х годов 70 рублей в месяц, и превышая при этом прожиточный минимум[15].

По мнению С.Г. Пепеляева «необлагаемый минимум является финансово-правовым выражением наиболее ценного права человека на жизнь»[16]. Уменьшение налогового бремени наименее обеспеченных, с одновременным увеличением налогового бремени наиболее обеспеченных индивидов, может гарантировать достаточное поступление доходов в бюджетную систему Российской Федерации на фоне повышения качества жизни наименее обеспеченных индивидов, что отвечает принципам социального государства.

Сумма такого не облагаемого налогом дохода должна быть фиксированной и должна индексироваться ежегодно — как индексируются размеры прожиточного минимума и МРОТ. Наличие необлагаемого минимума доходов даже на фоне пропорционального налогообложения представляется социально справедливым. Даже если увеличение ставки налога на доходы физических лиц применительно к доходам свыше 5 миллионов рублей в год и привнесет справедливости в налогообложение, эта мера никак не уменьшит налоговое бремя наименее обеспеченных слоев населения. Обозначенные выше изменения, нацеленные на достижение справедливости, безусловно повлекут уменьшение доходов бюджетной системы Российской Федерации, а значит, необходимо изыскать средства для

покрытия таких выпадающих доходов. В контексте проведенного исследования представляется разумным предложить компенсировать выпадающие доходы бюджетной системы Российской Федерации введением дополнительной прогрессии налогообложения. Это может быть введение ставки налога более 15 %, например 20 %, которая применялась бы к доходам свыше 50 миллионов рублей в год и затрагивала бы наиболее обеспеченные слои населения, не влияя на квалифицированных высокооплачиваемых специалистов.

Подводя итог сказанному в настоящей статье, можно отметить, что справедливым можно охарактеризовать такое налогообложение, при котором сбалансированы интересы государства и налогоплательщиков, а индивиды, находящиеся в наиболее уязвимом положении, дополнительно защищены. Вместе с тем справедливым может считаться только налогообложение, основанное на общепризнанных принципах, среди которых всеобщность, равномерность, соразмерность, в равной мере реализуются не только фискальные функции, но и распределительная и регулирующая, что позволяет, в свою очередь, минимизировать негативные эффекты социальной несправедливости.

Таким образом, справедливость налогообложения состоит в том, чтобы сбалансировать интересы государства и налогоплательщиков, при этом защитив тех, кто находится в наиболее уязвимом положении. Этот процесс сложный, и только длительная практика позволяет определить баланс интересов налогоплательщиков и государства. Более чем двухсотлетний спор о справедливости налогообложения вновь привел к введению прогрессивного подоходного налогообложения.

Соблюдение принципов всеобщности и равенства налогообложения наряду с его соразмерностью является, в свою очередь, необходимым условием реализации принципа справедливости налогообложения.

В справедливости выражается стремление найти компромисс между противоположными интересами, имеющими место в обществе, обеспечение транспарентности и разумности; достижение цели достойного проживания всех индивидов в обществе.

Использованные источники:

1. Полное собрание законов т. XXXII, №24, 993
2. Алексеенко М.М. Подходный налог и условия его применения. Харьков, 1885. С. 8.
3. Алексеенко М.М. Указ. соч. С. 9.
4. Ожегов С.И. Словарь русского языка. Изд. 18-е, стер. / под ред. чл.-кор. АН СССР Н. Ю. Шведовой. М. : Русский язык, 1986.
5. Муромцев С.А. Право и справедливость [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «ГАРАНТ».
6. Гусейнов А.И. Проблема ценностей в праве//Право и политика.2007. №7.
7. Новгородцев П.И. Право и нравственность//Правоведение. 1995. №6.
8. Напсо М.Б. Налоговые новации в контексте реализации принципов налогообложения // Современное право. 2020. No 4. С. 67.
9. Демин А.В. О соразмерности налогообложения // СПС «КонсультантПлюс».
10. Налоги и налоговое право. Учебное пособие/ под редакцией А. В. Брызгалина. М. 1997.
11. Налогообложение доходов физических лиц: ответы на сложные вопросы налогоплательщиков и налоговых агентов// под редакцией Брызгалина А. В. М., Издательство «Омега-Л», 2013.
12. Налогообложение доходов физических лиц: ответы на сложные вопросы налогоплательщиков и налоговых агентов// под редакцией Брызгалина А. В. М., Издательство «Омега-Л», 2013.
13. Данные взяты из открытых источников сети Интернет: мировые налоговые ставки и отчисления в 2022 году <https://gilsocmin.ru/ru/node/1554>

14. Глуховский Я.Ю. Принцип справедливости в налогообложении: прошлое и настоящее // Современные проблемы теории налогового права (The modern problems of tax law theory) : материалы Международной научной конференции. Воронеж, 4–6 сентября 2007 г. / под ред. М.В. Карасевой. Воронеж : ВГУ, 2007.
15. Информация взята из открытых источников сети Интернет: информационно-правовой портал Гарант.ру
<https://www.garant.ru/infografika/621831/?ysclid=ldbrp128pe145940154>
16. Пепеляев С.Г. Подоходный налог — принципы и структура. М.: Аудиторская фирма «Контакт», 1993.