# Налоговая обязанность как средство ограничения права на свободу совести и вероисповедания в Советском Союзе: аспект противоречия международным принципам защиты прав человека

**Антипова Елена Павловна**
кандидат юридических наук, доцент кафедры государственно-правовых дисциплин, Северо-Западный филиал, Российский государственный университет правосудия имени В.М. Лебедева, epa2707@yandex.ru

**Вдовиченко Сергей Сергеевич**
студент, Северо-Западный филиал, Российский государственный университет правосудия имени В.М. Лебедева, sergeyvdoviche@mail.ru

В статье на историческом примере Советского Союза рассмотрен вопрос использования налоговой обязанности в качестве средства ограничения права на свободу совести и вероисповедания. Авторы определяют основные проявления регулирующей функции налоговой обязанности, отдельно указывая на трансформацию организации налоговой политики в соответствие с международными стандартами защиты прав человека.

Особое внимание уделено анализу актов регулирования советской налоговой политики в отношении религиозных объединений – разнородному массиву правовых актов, объединяющему в себе нормативные правовые акты, акты союзных органов исполнительной власти, а равно и идеологические документы. В качестве иллюстрирующих примеров действительного влияния международной политики на устройство советской государственно-конфессиональной политики авторы приводят источники деловой и личной переписки, имеющей в том числе и исследовательский интерес понимания мотивов действий исторических участников.

При этом авторы приводят источники определения международно-правовых стандартов в области защиты прав человека, следующие от изначальной субъективной оценки должного поведения, исходящих от отдельных акторов международного права, до всеобщих международных актов, устанавливающих унифицированные правила обеспечения реализации прав, свобод и законных интересов человека.

На основании сопоставления национального и международного регулирования авторы делают вывод о конфискационном характере налоговой политики Советского Союза в отношении религиозных объединений при указании на явное противоречие этой организации международным принципам защиты прав человека.

**Ключевые слова:** налоговая обязанность, религиозные объединения, государственно-конфессиональная политика, право на свободу совести и вероисповедания, права человека, международный принцип.

**Введение**

Налоги как инструмент установления публичной обязанности по обеспечению деятельности государства несут в своем существе две функции – фискальную и регуляторную [1, с. 52]. Если фискальная функция представляет собой преимущественно экономическую категорию наполнения государственного бюджета, источника предоставления государству необходимых для него ресурсов, то регуляторная – напротив, лишена прямого экономического содержания, имея в сути своей направление или видоизменение общественных отношений в требуемом векторе. Подобная регуляция позволяет государству достигать определенных целей через рычаги управления, предполагающие конкретное материализованное содержание (привязку к располагаемым материальным благам объекта управления) – усложнение или упрощение общего порядка деятельности отдельных субъектов, направление этой деятельности в сторону приоритетных целей государственной политики при отвлечении от нежелательной деятельности (полагаемой государством избыточной или социально вредной). В этом контексте следует отметить, что государство обладает исключительными возможностями контроля общественных отношений через экономическое стимулирование (дестимулирование).

Продолжительный исторический период подобная исключительность была всеобъемлющей, связанной только с властным усмотрением правящей группы на желательное устройство общества. Вместе с тем существенное изменение этого подхода происходит после окончания Второй мировой войны, когда в связи с формированием новой системы международного права, основанной на признании всеобщего приоритета прав и свобод человека, налоговая политика приобретает характер некоторой «подчиненности» требованиям международно-правовых актов. Иными словами, все более проявляется оценка налоговой обязанности не с позиций сугубо государственного интереса, но с позиций соразмерности налоговой обязанности, ее необходимости и фактического непротиворечия возможностям реализации всего комплекса прав и свобод человека.

Особое значение для нашего исследования имеет оценка тех категорий прав и свобод человека, которые налоговое регулирование способно ограничить существенно, низвести до состояния фактической невозможности реализации. Полагаем, что среди этой категории прав и свобод человека особое место занимает свобода совести и вероисповедания, поскольку реализация коллективных религиозных прав (совместного отправления религиозного культа, принадлежности к некоторой конфессии) требует необходимого материального содержания (культовых зданий, предметов религиозного поклонения). Указанное материальное содержание, подразумевающее изначальную «неприбыльность» (невозможность прямого использования имущества религиозной организации для предпринимательской деятельности), особенно уязвимо для налогового давления. Как справедливо отмечено в работе Л.А. Чайковской и С.И. Опариной: «основные принципы отношений с религиозными конфессиями всегда отражаются в проводимой государством налоговой политике» [2, с. 20]. Именно в налоговой политике в отношении религиозных конфессий и проявляется скрытое или прямое давление государства на эти самые конфессии.

Наиболее показательным примером использования налоговой обязанности в качестве средства ограничения права на свободу совести и вероисповедания выступает опыт построения налоговой политики в Союзе Советских Социалистических Республик.

Регулирование налоговой обязанности в отношении религиозных объединений в первые годы советской власти.

Советская государственность, имевшая своим политическим началом Октябрьскую революцию 1917 г., признавала в качестве основного документа регулирования государственно-конфессиональных отношений Декрет СНК РСФСР «Об отделении церкви от государства и школы от церкви» 1918 г. [3], согласно положениям которого церковные и религиозные общества были лишены прав соб-

ственности и статуса юридического лица. Все имущество этих церковных и религиозных обществ было объявлено народным достоянием (переходило в государственную собственность). При этом здания и предметы, предназначенные специально для богослужебных целей, могли быть отданы в бесплатное пользование религиозных обществ, но исключительно по распоряжению местных органов исполнительной власти. Положения Декрета сохраняли свою юридическую силу на протяжении почти всего советского периода, выступая тем самым базовым актом государственно-конфессиональной политики Советского Союза.

Изначальное нормативное регулирование, определявшее налоговую обязанность для верующего населения в целом, религиозных обществ и их служителей в частности, находилось в полной зависимости от идеологического контекста молодой советской республики, действующей в качестве альтернативной силы остальному «миру империализма». Так, советское государство определяло свое превосходство перед «буржуазными» правительствами и их правовыми системами, являющими, с позиции советской власти, пример «законного угнетения», системной классовой эксплуатации. Советская внешнеполитическая доктрина исходила из доминирования идеи пролетарского интернационализма – идеологической концепции, согласно которой интересы мирового революционного движения позволяли отказываться от «классических» средств дипломатии, свободно игнорировать положения «буржуазного международного права», которое рассматривалось в качестве продолжения империалистического передела мира, способа навязывания воли эксплуататорских классов и обеспечения постоянства экономического и военного столкновения [4, с. 40]. В соответствии с этой идеологической концепцией налоговая политика в отношении религиозных организаций не воспринималась как средство дискриминации, попирания прав и свобод человека – она оценивалась как составная часть культурной революции и классовой борьбы, подчиненной законам исторического материализма, а не «буржуазным теоретизированиям» о приоритете прав человека. Именно в этом контексте государство как форма господства одного класса над другим обеспечивало господство класса пролетариев над прежними эксплуататорами, к которым и относились священнослужители. Следовательно, налоговая политика как орудие государства становилась очередным способом разжигания этой борьбы и придания ей всестороннего, всеобъемлющего характера.

Это обособление, принципиальное внешнеполитическое отторжение советского государства, однако, не означало, с одной стороны, отсутствия как таковых контактов с другими государствами, с другой стороны, критического отношения международного сообщества к проявлениям идеологизированной внешней политики. Указанная международная критика вполне существовала и нарастала по мере того, как степень налогового и хозяйственного давления на религиозные общества приобретала характер целенаправленных репрессий.

В контексте нашего исследования важным представляется отметить постепенное нарастание сопротивления советской антирелигиозной политике среди религиозных институций (соответственно, и тех сил, на которые эти институции могли влиять). Так, для реализации положений Декрета Наркомюстом РСФСР разработано «Постановление о порядке проведения в жизнь декрета «Об отделении церкви от государства и школы от церкви» 1918 г. [5], ставшее практическим руководством экспроприации церковного имущества и понуждения религиозных обществ к заключению договоров о пользовании экспроприированным имуществом. В ответ на издание Инструкции руководство Евангелическо-лютеранской и Римско-католической церквей в России направило в СНК РСФСР обращения с ходатайством о приостановке действия Декрета, ссылаясь на условия Брестского мирного договора, гарантировавшие свободу вероисповедания (сам Брестский мир не имел прямого закрепления свободы вероисповедания, однако, с позиции религиозных иерархов, позволял «найти» в системном толковании защиту религиозных прав граждан советской республики) [6, с. 201]. Данное ходатайство осталось без удовлетворения. Уже в 1919 г. руководство Римско-католической церкви направило властям меморандум, в котором основы советского законодательства о религии, в том числе и откровенно конфискационный характер Декрета и Инструкции, были подвергнуты последовательной критике. В дальнейшем Папа Бенедикт XV, глава Римско-католической Церкви, через своего статс-секретаря направил радиотелеграмму на имя Председателя СНК РСФСР, в которой выразил протест преследованию христианского духовенства [7, с. 5]. Наркомат иностранных дел РСФСР заявил о том, что советская власть не осуществляет преследование религиозных конфессий, отдельно обвинив католическую церковь в лицемерии.

Однако существенную международную озабоченность вызвала кампания по изъятию церковных ценностей 1922 г. – целенаправленная политика, которая по своей экономической задаче была направлена на разрушение хозяйственной состоятельности религиозных обществ. Указанная политика достаточно скоро приобрела характер стремительной конфискации имущества религиозных обществ, повсеместного перехода материальных ресурсов в распоряжение государственных органов через методы прямого принуждения к такому переходу. В.И. Ленин в своем секретном письме членам Политбюро от 19 марта 1922 г. (подлинность письма подвергается сомнению, однако, большинство исследователей полагает его подлинным; в контексте нашего исследования это письмо убедительно показывает реальную подоплеку действий большевистской власти) прямо определял потребность в форсированном производстве изъятия церковного имущества (заявленной причиной которой был голод в Поволжье), поскольку после проведения Генуэзской конференции, с которой советская власть связывала нормализацию внешней политики, советская власть будет лишена пространства для маневра, возможной свободы репрессивного воздействия, а «жестокие меры против реакционного духовенства будут политически нерациональны, может быть, даже чересчур опасны» [8]. Иными словами, В.И. Ленин призывал членов Политбюро к оценке международного контекста, определял потребность в своевременном экономическом ударе по «черносотенному духовенству», указывая на то, что внутренние обстоятельства располагают к подобным репрессиям (голод становился формальным поводом уничтожения экономической опоры религиозных обществ), а внешнеполитическая обстановка будущего может в значительной степени осложнить подобное принуждение. Прямого налогового принуждения из этой кампании не последовало, однако, очевидный успех беспрепятственной экспроприации религиозного имущества привел к формированию идей дальнейшего «экономического уничтожения» религиозных обществ.

**Правовое оформление применения налоговой обязанности в качестве инструмента экономического уничтожения религиозных объединений и применение к служащим культа практик коллективизации.**

Постановление ВЦИК и СНК РСФСР «О религиозных объединениях» от 8 апреля 1929 г. [9] стало важной вехой в систематизации налогового давления на религиозные организации. Отдельно отметим, само по себе налоговое принуждение применялось и ранее, но не носило конфискационного характера (например, еще в 1922 г. культовые здания были обложены налогом со строений, равной ежегодной ставке 1,8% от стоимости здания). Постановление запрещало религиозным объединениям использовать находящееся в их распоряжении имущество для каких-либо иных целей, кроме удовлетворения религиозных потребностей, оказывать материальную поддержку своим членам и организовывать благотворительную помощь – как прямо связанную с религией, так и в целом общественно полезную. Для удовлетворения религиозных потребностей (и только их) религиозные общества были обязаны заключить договор «бесплатного пользования молитвенными зданиями и культовыми предметами». Это не освобождало их от уплаты налога на строения на общих основаниях. В свою очередь Циркуляром Наркомфина № 398 от 10 сентября 1929 г. [10] этот механизм был нормативно определен следующим порядком: религиозное общество, не имеющее права собственности на здание, в котором отправляется культ, и не имеющее статуса юридического лица, тем не менее несет налоговую обязанность за это здание. Неисполнение этой обязанности влечет за собой утрату права бесплатного пользования зданиями и предметами культа. Неуплата налога в установленный срок становилась, таким образом, основанием для изъятия здания, следовательно, лишения фактической возможности отправлять коллективные религиозные права.

Одновременно с подобными изменениями советская власть распространяет практики коллективизации на священнослужителей – хозяйства «служителей культа» были включены в перечень признаков кулацкого хозяйства согласно Постановлению Совнаркома

СССР от 21 мая 1929 г. [11], что означало применение к ним достаточного жесткого режима налогообложения – одновременной уплаты сельхозналога, самообложения и государственных заготовок по ставкам, многократно превышавшим общие. Показательным было соотнесение экономического критерия «кулацкого хозяйства» с профессиональным статусом священников (сколько бы не имел священник, он был кулаком по роду своей деятельности). В полной мере применение этого режима реализуется в 1930-1931 гг. при осуществлении сплошной коллективизации. В записке председателю Комиссии ВЦИК по вопросам культов П. Г. Смидовичу от 19 февраля 1930 г. митрополит Сергий (Страгородский) охарактеризовал сложившееся положение как «как бы особый налог на веру, сверх других налогов, уплачиваемых верующими наравне с прочими гражданами» [12]. Указанную митрополитом оценку следует признать достаточно справедливым сравнением – налоговая обязанность в социалистической системе была не столько средством извлечения прибыли, сколько инструментом целенаправленного экономического вытеснения религиозной жизни.

**Международный фон давления советской власти на религиозные объединения в 1930-е гг.**

В 1930 г., на фоне развернувшейся в Советском Союзе антицерковной кампании, когда деятельность многих религиозных объединений была прекращена под формальным предлогом «неуплаты налогов», Папа Римский Пий XI призвал верующих всего мира молиться о спасении Русской Православной Церкви. Ситуацию с религией в Советском Союзе Понтифик определил достаточно жестко и бескомпромиссно – «рост зверства и безбожия, поощряемого государственной властью» [13]. С похожими заявлениями выступили архиепископ Кентерберийский, духовный глава Англиканской церкви, и ряд международных религиозных организаций, обладавших существенным влиянием на формирование общественного мнения стран поствоенного времени. Советская сторона расценила развернувшуюся кампанию религиозных организаций как клеветническую и ответила целым комплексом контрмер: при официальном участии партийной власти устраивались акции протеста против готовящегося «крестового похода», а митрополита Сергия (Страгородского) принудили выступить на пресс-конференции перед советскими и зарубежными корреспондентами с целью официального опровержения факта преследования верующих. Возможно предположить, что сам факт обширности обратного воздействия, масштаб предпринимаемых действий достаточно показателен – международная общественность, не обладая никакими легальными рычагами воздействия, тем не менее породила политическое давление, которое советской стороне приходилось принимать в расчет. Именно в подобном контексте возможно предположить развитие концепции связи налоговой политики (императивного усмотрения государства) с требованиями обеспечения должного уровня реализации прав человека, в том числе и прав на свободу совести и вероисповедания.

В этом ключе допустимо рассматривать и процесс вступления СССР в Лигу Наций в 1934 г. При постановке на голосование вопроса вступления Советского Союза в Лигу Наций в Ассамблее (главный представительный орган Лиги Наций) представитель Швейцарии Д. Мотта выступил резко против принятия Советского Союза в качестве члена организации, прямо назвав «атеизм и преследования верующих» причиной, по которой страну не следует допускать. Делегации Португалии, Бельгии, Аргентины и Нидерландов присоединились к позиции Швейцарии. Также непосредственно перед самим голосованием представитель Ирландии обратился к советскому правительству с призывом «даровать свободу вероисповедания всем своим гражданам», уточнив, что говорит не только от лица католиков, но и «всех последователей Христа» [14, с. 25]. Ни один из этих протестов не стал фактическим препятствием присоединения Советского Союза к Лиги Наций, однако, именно благодаря подобной оценке в международной дипломатической практике особую силу приобрел тезис о систематическом нарушении свободы совести и вероисповедания в Советском Союзе – положение, которое советской дипломатии каждый раз приходилось оспаривать как на уровне заявлений, так и на уровне совершения фактических действий.

Представляется возможным обобщить, что в межвоенный период советское государство действовало в режиме фактической свободы от международно-правовых ограничений в области прав человека в религиозной сфере. Советский Союз не был связан международными обязательствами, вынужденно уступая в своей антицерковной политике только при решении конкретных внешнеполитических задач, нисколько не полагая себя «скованным» какими-либо требованиями поддержания прав человека. Антирелигиозная кампания, включая серьезный налоговый гнет над религиозными организациями, развертывалась в этот период без сколько-нибудь действенного внешнего противодействия (за исключением высказывания отдельных позиций, не имевших существенного значения для реального положения верующих в СССР). Однако нарастающая международная критика – от протестов Святого Престола до скоординированных возражений отдельных стран при вступлении СССР в Лигу Наций – формировала ту атмосферу, на которой после Второй мировой войны будет выстроена новая система международного права, прямо ограничивающая произвол государств в отношении обеспечения прав человека. Именно эта международно-правовая концепция, закрепленная во Всеобщей декларации 1948 г. [15] и Международном пакте о гражданских и политических правах 1966 г. [16], задаст те критерии соразмерности и необходимости налоговой обязанности, против которых советская налоговая политика в отношении религиозных конфессий не сможет выступать со столь же последовательным непринятием.

**Изменение государственно-конфессиональной политики Советского Союза в 1940-е гг. при адаптации налогового регулятора к этому изменению**

Однако известная непримиримость советской власти достаточно скоро угасла, уступив место поиску новой идеи консолидации общества, возвращения позабытых идей «традиционной» опоры государственной власти. Так, существенное изменение вектора государственно-конфессиональной политики происходит в 1943 г., когда практическая необходимость мобилизации духовных ресурсов в условиях Великой Отечественной войны побудила советское руководство к частичному восстановлению легальных рамок деятельности религиозных объединений (в понимании фактической возможности такой деятельности вообще). При этом в условиях нарастания объективной потребности сплочения Антигитлеровской коалиции советское руководство оказалось перед необходимостью качественно изменить отношения с западными союзниками, что могло бы быть достигнуто в том числе и через изменение отношения к религиозным конфессиям. И.В. Сталину требовалось упрочить свой авторитет среди союзников, снять с СССР репутацию «безбожного государства», вызывавшего обеспокоенность религиозных кругов Запада, тем более что на кону стояло открытие второго фронта, вопрос о котором должен был решиться на Тегеранской конференции в ноябре-декабре 1943 г. Именно к этому моменту была приурочена встреча Сталина с митрополитами Сергием (Страгородским), Алексием (Симанским) и Николаем (Ярушевичем), в ходе которой было принято решение о восстановлении патриаршества, открытии духовных учебных заведений. В ходе встречи была достигнута договоренность о создании при СНК СССР Совета по делам Русской православной церкви [17], а 19 мая 1944 г. – Совета по делам религиозных культов, задачей которых (Советов) стало взаимодействие между правительством и религиозными объединениями всех конфессий [18]. Постановление СНК СССР от 22 августа 1945 г. [19] разрешило производство церковной утвари и предметов культа, однако определило, что имущество, вновь приобретенное религиозными организациями, ставилось на учет местных органов власти, а, следовательно, не становилось полноценной собственностью религиозных обществ. Религиозным организациям был возвращен статус юридического лица – но в усеченном виде: право собственности на культовые здания по-прежнему не признавалось, они также передавались «в бесплатное и бессрочное пользование».

Налоговое регулирование этой легализации было оформлено Указом Президиума Верховного Совета СССР от 30 апреля 1943 г. «О подоходном налоге с населения» [20]. Ст. 19 Указа устанавливала максимальную ставку для «лиц, имеющих доходы от работы не по найму» – до 81% дохода (по прогрессивной шкале). Именно к этой категории были отнесены служители религиозного культа. Постановление Совета Министров СССР № 2584 от 3 декабря 1946 г. «О порядке обложения налогами служителей религиозных культов» [21] прямо распространило действие ст. 19 Указа на священнослужителей и детализировало состав облагаемого дохода: доходы от совершения религиозных обрядов; доходы, получаемые от епархии; поступления от верующих –

как в денежной, так и в натуральной форме; доходы от строений и сельскохозяйственных угодий. Определенным послаблением стало то, что епископат, сотрудники епархиальных управлений, преподаватели духовных учебных заведений и певчие были переведены на налогообложение по ст. 5 Указа – как рабочие и служащие, по ставке 13%, а не 81%. Показательной стала и другая уступка особенностям организации религиозных обществ – советское правительство допускало освобождение от налога на холостяков, одиноких и малосемейных граждан монахов и монахинь православных монастырей и монастырей других вероисповеданий, обязанных обетом безбрачия. Налогом по ст. 19 Указа облагались также регенты, органисты, члены исполнительных органов религиозных обществ и обслуживающий персонал религиозных строений. Сельские священники дополнительно привлекались к самообложению в размере 150 рублей, согласно Постановлению, ЦИК и СНК СССР от 11 сентября 1937 г. «О самообложении сельского населения» [22].

Следовательно, возможно заключить, что послевоенная легализация носила ограниченный характер. Религиозные организации получили право фактического существования в качестве участников общественной жизни, но именно налоговая политика, ранее не столь ярко выраженная в своем ограничении (имела значение существенного, но не единственного разрушителя экономической базы религиозных обществ), стала самым действенным регулятором недопущения роста значимости религии в советском обществе. Откровенно конфискационный характер ставки предполагал сделать отправление культа экономически обременительным. Ставка 81%, применяемая к служителям культа и приравнивающая их к категории «нетрудового элемента», не имела фискального обоснования – ее регуляторная функция состояла в том, чтобы поддерживать духовенство в состоянии постоянного экономического давления, обеспечения идеологической и политической верности, что, впрочем, при всей жесткости экономического принуждения было значительно лучше прямых репрессий прежнего периода в отношении верующих.

**Возвращение к практикам применения налоговой обязанности в качестве инструмента ослабления религиозных объединений**

В дальнейшем происходит новый поворот государственно-конфессиональной политики в направлении сегрегации религиозных объединений. С октября 1958 г. налоговое давление, ранее использованное в качестве серьезного ограничителя свободы деятельности религиозных объединений, было превращено в основной рычаг пресечения (или хотя бы значительного ограничения) деятельности конфессий как легальных участников общественной жизни. Постановление Совета Министров СССР № 1160 от 16 октября 1958 г. «О налоговом обложении доходов предприятий епархиальных управлений, а также доходов монастырей» [23] установило, что облагаемый подоходным налогом доход свечных мастерских определяется из расчета отпускной цены 200 рублей за килограмм свечей – за вычетом производственных затрат. Одновременно этим правовым актом отменялись льготы для монастырей по налогу со строений и земельной ренте, установленные Постановлением СНК СССР № 2215 от 29 августа 1945 г. Постановление было введено в действие задним числом – с 1 октября 1958 г., что не позволило религиозным объединениям «подготовиться» к подобным изменениям; многие монастыри столкнулись с кратным увеличением налоговой нагрузки, а возможность осуществления ими собственной деятельности была поставлена под вопрос.

Постановление Совета Министров СССР № 263 от 16 марта 1961 г. «Об усилении контроля за соблюдением законодательства о культах» [24] отменило все льготы 1940-х годов и вернуло все налоговые категории священнослужителей и церковнослужителей в положение, приравненное к «некоопированным кустарям» с налогообложением по ст. 19 Указа 1943 г. – с максимальной ставкой прогрессивного налога 81%. Письмо Минфина СССР № 166 от 25 апреля 1961 г. [25] детализировало состав облагаемого дохода – в него были включены пособия и пенсии из касс религиозных объединений, наградные выплаты, оплата коммунальных услуг, стоимость вещевых подарков, содержание прислуги. От налога освобождались только пособия на лечение – один раз в год в сумме, не превышающей месячного дохода. Мусульманское духовенство также столкнулось с подобными ограничениями. В 1961 г. финансовые органы Дагестанской АССР обложили председателя Духовного управления мусульман Северного Кавказа налогом по ст. 19 Указа 1943 г. – около 800 рублей в год при месячном окладе 180 рублей (остаток дохода составлял 360 рублей). Руководство Духовного управления в письме в Совет по делам религиозных культов указывало на «непосильность» и «неправильность» такого налогообложения, отмечая, что с 1944 г. они приравнивались ко всем рабочим и служащим. Ходатайство было отклонено [26]. Налоги стали эффективным орудием законного ограничения прав граждан в религиозной сфере.

**Международные обязательства Советского Союза в области прав человека в противоречии фактической реализации свободы совести и вероисповедания**

Вместе с тем, к моменту наиболее интенсивного налогового давления на религиозные организации Советский Союз располагал уже формальными международными обязательствами в сфере свободы религии. В ст. 18 Всеобщей декларации прав человека 1948 г. было определено право каждого на свободу мысли, совести и религии, включая свободу исповедовать свою религию «как единолично, так и сообща с другими, публичным или частным порядком в учении, богослужении и выполнении религиозных и ритуальных обрядов». В ст. 18 Международного пакта о гражданских и политических правах 1966 г. указанное положение было подтверждено, а нормативно определенными обязательствами стало ограничение, отсылающее к тому, что свобода исповедовать религию или убеждения подлежит умалению, установленному законом, необходимым для охраны общественной безопасности, порядка, здоровья и морали, равно как и основных прав и свобод других лиц. Седьмой принцип Хельсинкского заключительного акта 1975 г. [27], обязывал государства уважать «права человека и основные свободы, включая свободу мысли, совести, религии и убеждений».

Ни один из этих документов в своем системном характере не допускал использования налоговой обязанности как инструмента дискриминации по религиозному признаку. Тем не менее фактическая практика подобного принуждения оставалась неизменной. Постановление № 263 от 16 марта 1961 г. действовало на протяжении более чем двадцати лет после подписания Хельсинкских соглашений и ратификации Пакта. Ставка 81% по ст. 19 Указа 1943 г. применялась к служителям культа вплоть до 1981 г., когда Указом Президиума Верховного Совета СССР от 21 ноября 1980 г. [28] верхняя планка ставки была снижена с 81% до 69% – с переводом из категории «частное предпринимательство» в категорию «личные доходы». Однако это снижение не распространялось на доходы от производства и продажи предметов религиозного культа, которые по-прежнему облагались по ст. 19 Указа 1943 г.

Противоречие между международными обязательствами и внутренней политикой осознавалось на государственном уровне. В 1988 г. председатель Совета по делам религий К.М. Харчев направил в ЦК КПСС докладную записку, в которой прямо указал, что действующее законодательство «во многом устарело, имеет серьезные пробелы… в ряде случаев противоречит конституционным и общесоюзным нормам, имеет отступления от ленинских принципов отношения государства к религии, не соответствует международным правовым актам, ратифицированным СССР». Подобное отношение было оценено в качестве порождающего конфликты с верующими внутри страны и создающего для СССР проблемы в международных отношениях» [29, с. 118]. Достаточно известными стали обвинения Советского Союза в «безбожии» при возникновении вопроса оценки нарушения прав человека, в том числе и в противоречие взятым на себя международным обязательствам.

**Демонтаж конфискационного налогового режима и построение новой модели государственно-конфессиональных отношений**

Процесс демонтажа конфискационного налогового режима происходит в перестроечный период. Постановление Совета Министров СССР № 780 от 6 августа 1990 г. [30] признало утратившими силу с 1 июля 1990 г. ключевые положения постановлений № 2584 (1946 г.) и № 284 (1963 г.) – нормативная база дискриминационного налогообложения служителей культа была ликвидирована. Закон СССР «О свободе совести и религиозных организациях» от 1 октября 1990 г. [31] стал первым в истории СССР общесоюзным законом о кооперационной конфессиональной политике. Ст. 18 Закона устанавливала, что финансовые и имущественные пожертвования, а равно иные доходы религиозных организаций налогами не облагаются (в дополнение к закреплению иных имущественных прав религиозных объединений). Ст. 26 Закона приравняла налогообложение доходов от работы в религи-

озных организациях, включая священнослужителей, к ставкам, установленным для рабочих и служащих государственных предприятий, что исключило оценки деятельности священнослужителей и служителей культа в качестве деятельности «лиц с нетрудовыми доходами». Закон РСФСР «О свободе вероисповеданий» от 25 октября 1990 г. [32] закрепил те же принципы на республиканском уровне – имущественные и финансовые пожертвования не подлежали налогообложению, а доходы от работы в религиозных объединениях облагались по ставкам для рабочих и служащих.

Завершением этого масштабного перехода стало принятие Федерального закона от 26 сентября 1997 г. № 125-ФЗ «О свободе совести и о религиозных объединениях» [33]. Закон признал право собственности религиозных организаций на культовые здания, земельные участки, предметы религиозного назначения и иное имущество, необходимое для обеспечения их деятельности. Согласно ч. 3 ст. 4 Федерального закона государство регулирует предоставление религиозным организациям налоговых и иных льгот. Налоговый кодекс Российской Федерации [34] впоследствии конкретизировал эти положения – религиозные организации были освобождены от налога на имущество в отношении имущества, используемого для осуществления религиозной деятельности. Таким образом, была сформирована принципиально новая модель, в которой налоговая обязанность перестала быть инструментом ограничения свободы совести и приобрела характер стандартного фискального обязательства, учитывающего «неприбыльную» природу религиозной деятельности.

**Заключение.**

При оценке соответствия налоговой политики Советского Союза международным принципам защиты прав человека (как критерий понимания соразмерности и обоснованности применения налогового режима) возможно отметить, что указанная политика представляет собой один из наиболее показательных в истории XX в. примеров использования фискального инструмента не для извлечения доходов государства, обеспечения общего блага, а для целенаправленного подавления международного закрепленного права на свободу совести и вероисповедания. На протяжении почти всего советского периода налоговая обязанность религиозных объединений формировалась и применялась как средство экономического истощения, разрушения религиозной жизни. Стоит отметить, что указанная практика сохраняла свой репрессивный характер даже при отказе от «восприятия» религиозных объединений как юридических лиц.

Правовой фундамент налогового подавления был образован из нескольких институциональных элементов. Первого – лишения религиозных организаций права собственности и статуса юридического лица (Декрет 1918 г.), что поставило культовые здания и предметы культа в положение общественного (оно же государственного) имущества, переданного верующим лишь «в бесплатное пользование». Второго – налогообложения богослужебного и иного культового имущества, которым религиозная организация не владела, но за которое несла финансовую ответственность, с правовым последствием в виде конфискации при неуплате (Циркуляр НКФ СССР № 398 1929 г.). Третьего – приравнивания служителей культа к категории «нетрудового элемента» с применением максимальных налоговых ставок – от произвольно завышенных сельхозналогов и самообложения 1930-х гг. до ставки 81% по ст. 19 Указа 1943 г., действовавшей с 1946 по 1981 г. Четвертого – специального налогообложения материальной базы религиозных объединений, имевших единственно существенный характер обеспечения собственной деятельности – свечного производства, предметов религиозного назначения, доходов монастырей. Пятого – включения в облагаемый доход всех форм материального обеспечения священнослужителя: от обыкновенных пожертвований верующих до стоимости вещевых подарков и оплаты коммунальных услуг (Письмо Минфина № 166 1961 г.). Полагаем, что совокупность этих институциональных элементов создавала систему, в которой налоговая обязанность не просто ограничивала свободу религии – она делала осуществление этой свободы экономически невозможным для значительной части религиозных объединений и их служителей; заставляла священнослужителей быть «лояльными» правящей власти для сохранения средств своего существования и хотя бы базового продолжения служения культу. Религиозная деятельность, по своей природе «неприбыльная» и опирающаяся на добровольные пожертвования верующих, оказывалась особенно уязвимой для фискального давления именно потому, что у религиозных организаций не было коммерческого дохода, из которого можно было бы компенсировать налоговое бремя в ее достаточном размере.

Из подобного изучения следует, что Советский Союз своей практикой установления конфискационной налоговой политики противоречил требованиям международного стандарта соразмерного и обоснованного налога, предпочтя применение налоговой обязанности в качестве скрытого инструмента лишения права на реализацию одного из прав человека. Современное международное право, сформировавшееся после Второй мировой войны, выстроило систему критериев, которая позволяет оценивать налоговую политику государства не только с позиций фискальной эффективности, но и с позиций ее соответствия обязательствам по защите прав человека (в том числе и контексте добровольного ограничения государством своего произвола). Применение этих критериев к советской налоговой практике в отношении религиозных конфессий позволяет указать, что налоговая обязанность использовалась как средство принуждения, умаляющее свободу придерживаться какой-либо религии и свободно исповедовать ее. Этот опыт остается важным примером для международно-правовой оценки пределов налоговой компетенции государства в условиях, когда налоговое бремя способно свести реализацию фундаментального права до состояния фактической невозможности.

**Литература**


1. Гуркин А.С. Регулятивная функция налога и регулятивная функция налогового права: соотношение понятий // Налоги и налогообложение. — 2011. — № 5. — С. 51-56.
2. Чайковская Л.А., Опарина С.И. Финансирование и налогообложение религиозных конфессий в светском государстве // Финансы и кредит.- 2013. - № 10 (538). - С. 20-25.
3. Декрет СНК от 23.01.1918 «Об отделении церкви от государства и школы от церкви» // Собрание узаконений и распоряжений Рабочего и Крестьянского Правительства РСФСР. - 1918. -№ 18. - Ст. 263.
4. Целищев Н.Н. Против буржуазных и ревизионистских извращений сущности пролетарского интернационализма // Вопросы истории КПСС. - 1976. - № 11. - С. 31-42.
5. Постановление Народного комиссариата юстиции РСФСР от 24 августа 1918 года № 685 «О порядке проведения в жизнь декрета "Об отделении церкви от государства и школы от церкви"» // Собрание узаконений и распоряжений Рабочего и Крестьянского Правительства РСФСР. - 1918. - № 62-63. — Ст. 664.
6. Лиценбергер О.А. Евангелическо-лютеранская церковь и советское государство (1917-1938). - М.: Готика, 1999. — 428 с.
7. Шкаровский М.В. История Римско-Католической Церкви на Северо-Западе России в 1917-1941 гг. по документам петербургских архивов // Электронный научно-образовательный журнал «История». - 2018. - № 4 (68). — С. 5.
8. Письмо В.И. Ленина Молотову В.М. для членов Политбюро ЦК РКП(б) о борьбе с голодом от 19 марта 1922 г. // ЦПА ИМЛ (РГАСПИ). - Ф. 2. — Оп. 1. — Д. 22947.
9. Постановление ВЦИК РСФСР и СНК РСФСР от 8 апреля 1929 года «О религиозных объединениях» // Собрание узаконений и распоряжений Рабочего и Крестьянского Правительства РСФСР. - 1929. - № 35. - Ст. 353.
10. Циркуляр Наркомфина СССР № 398 от 10 сентября 1929 г. «О порядке обложения местными налогами зданий, предназначенных для культовых целей» // Бюллетень НКВД РСФСР. 1930. № 11. С. 197.
11. Постановление СНК СССР от 21 мая 1929 года «О признаках кулацких хозяйств, в которых должен применяться кодекс законов о труде» // Собрание законов и распоряжений Рабоче-Крестьянского Правительства СССР. 1929. № 32. - Ст. 284.
12. Памятная записка Заместителя Патриаршего Местоблюстителя митрополита Нижегородского Сергия (Страгородского) о нуждах Православной Патриаршей Церкви в СССР. № 525. 19 февраля 1930 г. // Акты Святейшего Тихона, Патриарха Московского и всея России, позднейшие документы и переписка о каноническом преемстве высшей церковной власти. 1917-1943 гг.: сб. в 2 ч. М.: Изд-во Православного Свято-Тихоновского Богословского Института, 1994.
13. Хирограф Пия XI «Ci commuovono profondamente» кардиналу Базилио Помпили, викарию Рима, о гонениях в России (1930) // Acta Apostolicae Sedis. -930. Vol. 22. P. 89-93.

14. Пашуканис Е.Б. Вступление СССР в Лигу Наций // Советское государство. 1934. № 6. С. 23-28.

15. Всеобщая декларация прав человека (принята Генеральной Ассамблеей ООН 10 декабря 1948 г.) // Российская газета. 1995. 5 апр. № 80.

16. Международный пакт о гражданских и политических правах (Нью-Йорк, 16 декабря 1966 г.) // Ведомости Верховного Совета СССР. 1976. № 17. Ст. 291.

17. Постановление СНК СССР от 14 сентября 1943 г. № 993 «Об организации Совета по делам Русской православной церкви при СНК СССР» // Власть и церковь в Восточной Европе. 1944-1953: документы российских архивов: в 2 т. М.: РОССПЭН, 2009. Т. 1: 1944-1948. С. 40-41.

18. Постановление СНК СССР от 19 мая 1944 г. № 572 «Об организации Совета по делам религиозных культов» // Власть и церковь в Восточной Европе. 1944-1953: документы российских архивов: в 2 т. М.: РОССПЭН, 2009. Т. 1: 1944-1948. С. 50-51

19. Постановление СНК СССР от 22 августа 1945 г. № 2137-546с «По вопросам, относящимся к православной церкви и монастырям» // Русская Православная Церковь в годы Великой Отечественной войны 1941-1945 гг.: сборник документов. М.: Крутицкое Патриаршее подворье, 2009. С. 474-475.

20. Указ Президиума Верховного Совета СССР от 30 апреля 1943 г. «О подоходном налоге с населения» // Ведомости Верховного Совета СССР. — 1943. — № 18.

21. Постановление Совета Министров СССР от 3 декабря 1946 г. № 2584 «О порядке обложения налогами служителей религиозных культов» // Законодательство о религиозных культах. Нью-Йорк: Chalidze Publications, 1981. - С. 47- 48.

22. Постановление ЦИК и СНК СССР от 11 сентября 1937 г. № 108/1576 «О самообложении сельского населения» // Собрание законов и распоряжений Рабоче-Крестьянского Правительства СССР. - 1937. - № 60. - Ст. 258.

23. Постановление Совета Министров СССР от 16 октября 1958 г. № 1160 «О налоговом обложении доходов предприятий епархиальных управлений, а также доходов монастырей» // Собрание действующего законодательства СССР. -Т. 14. - С. 368.

24. Постановление Совета Министров СССР от 16 марта 1961 г. № 263 «Об усилении контроля за выполнением законодательства о культах» // Законодательство о религиозных культах: сборник материалов и документов. - Нью-Йорк: Chalidze Publications, - 1981. - С. 54-56.

25. Письмо Министерства финансов СССР от 25 апреля 1961 г. № 166 о составе облагаемого дохода служителей религиозных культов // Законодательство о религиозных культах: сборник материалов и документов. — Нью-Йорк: Chalidze Publications, - 1981. - С. 56-58.

26. Заключительный акт Совещания по безопасности и сотрудничеству в Европе (1975) // Ведомости Верховного Совета СССР. - 1975. -№ 33. - Ст. 486.

27. Указ Президиума Верховного Совета СССР «О ставках подоходного налога для служителей религиозных культов и других лиц, участвующих в совершении религиозных обрядов» (1980) // Ведомости Верховного Совета СССР.- 1980. - № 48.

28. Харчев К.М. Записка Совета по делам религий при Совете Министров СССР в ЦК КПСС о реформах в сфере государственно-церковных отношений от 15 апреля 1988 г. // Русская Православная Церковь в советское время (1917-1991): материалы и документы по истории отношений между государством и Церковью: в 2 кн. / сост. Г. Штриккер. - М.: Пропилеи, 1995. -Кн. 2. - 400 с.

29. Постановление Совета Министров СССР от 6 августа 1990 г. № 780 «О признании утратившими силу решений Правительства СССР в связи с Законом СССР "О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства"» // Собрание постановлений Правительства СССР. - 1990. - № 19. - Ст. 100.

30. Закон СССР «О свободе совести и религиозных организациях» от 1 октября 1990 г. № 1689-I // Ведомости Съезда народных депутатов СССР и Верховного Совета СССР. - 1990. - № 41. - Ст. 813.

31. Закон РСФСР «О свободе вероисповеданий» от 25 октября 1990 г. № 267-I // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. - 1990.- № 21. - Ст. 240.

32. Федеральный закон от 26 сентября 1997 г. № 125-ФЗ «О свободе совести и о религиозных объединениях» // Собрание законодательства РФ. - 1997. - № 39.- Ст. 4465.

33. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ. — 2000. — № 32. — Ст. 3340.

**Taxation obligations as a means of restricting the right to freedom of conscience and religion in the Soviet Union: the aspect of conflict with international human rights principles**

**Antipova E.P., Vdovichenko S.S.**

North-Western Branch of the Russian State University of Justice named after V.M. Lebedev

Evaluating any historical period is valuable not only for the sake of understanding the past but also for identifying real threats to the present. In this context, the tax obligation takes on special significance as a matter that must be properly addressed within the framework of lawful state activity. Such an assessment can be achieved through an objective understanding of the essence of the tax policy being implemented, while constantly comparing its manifestations with international principles regarding the protection of human rights.

The aim and objectives of this study are to systematize the regulatory framework governing the tax obligations of religious associations in the Soviet Union and to compare this system with the understanding of international human rights principles. To achieve this aim, it was necessary to compare regulatory acts with other historically significant sources, trace the evolution of Soviet tax policy throughout the state's existence, identify the confiscatory nature of these tax obligations, and draw a general conclusion regarding the use of tax obligations to curtail the human right to freedom of conscience and religion.

**Methods:** historical-legal analysis, comparative legal method, systems approach, analysis of specific examples (normative legal acts of the Soviet period, international instruments in the field of human rights protection).

**Results.** The study identifies five institutional principles that rendered Soviet tax policy criminal in nature: legal classification, the imposition of tax liabilities for assets falling outside the scope of property rights, the treatment of clergy as "non-labor elements," the prohibition of integrated production chains within unified church structures, and the minimization of clergy income. It is demonstrated that these mechanisms targeted the Church and aimed to curtail the right to freedom of conscience and religion, rather than serving the purpose of securing state revenue. This analysis leads to the conclusion that the Soviet Union employed a confiscatory tax policy that violated international standards requiring taxation to be proportionate and justified, effectively using tax obligations as a covert instrument to deprive individuals of a fundamental human right.

**Scope of application.** The results obtained can be used in the further assessment of tax policy organization in other countries, in the norm-setting activities of international organizations aimed at establishing objective criteria for classifying tax policy as discriminatory, and in educational courses on international law and norm-setting.

Keywords: tax obligation, religious associations, state-confessional policy, right to freedom of conscience and religion, human rights, international principle.

**References**

1. Gurkin A.S. The regulatory function of tax and the regulatory function of tax law: correlation of concepts // Taxes and Taxation. — 2011. — No. 5. — Pp. 51-56.
2. Tchaikovskaya L.A., Oparina S.I. Financing and taxation of religious confessions in a secular state // Finance and Credit. — 2013. — No. 10 (538). — Pp. 20-25.
3. Decree of the Council of People's Commissars of January 23, 1918 "On separation of church from state and school from church" // Collection of Decrees and Orders of the Workers' and Peasants' Government of the RSFSR. — 1918. — No. 18. — Art. 263.
4. Tselishchev N.N. Against bourgeois and revisionist distortions of the essence of proletarian internationalism // Issues of the History of the CPSU. — 1976. — No. 11. — Pp. 31-42.
5. Resolution of the People's Commissariat of Justice of the RSFSR of August 24, 1918 No. 685 "On the procedure for implementing the decree 'On separation of church from state and school from church'" // Collection of Decrees and Orders of the Workers' and Peasants' Government of the RSFSR. — 1918. — No. 62-63. — Art. 664.
6. Litsenberger O.A. The Evangelical Lutheran Church and the Soviet State (1917–1938). — Moscow: Gotika, 1999. — 428 p.
7. Shkarovsky M.V. History of the Roman Catholic Church in North-West Russia in 1917–1941 according to documents of St. Petersburg archives // Electronic research and educational journal "History". — 2018. — No. 4 (68). — P. 5.
8. Letter of V.I. Lenin to V.M. Molotov for members of the Politburo of the Central Committee of the RCP(b) on combating famine of March 19, 1922 // TsPA IML (RGASPI). — F. 2. — Op. 1. — D. 22947.
9. Resolution of the All-Russian Central Executive Committee and the Council of People's Commissars of the RSFSR of April 8, 1929 "On religious associations" // Collection of Decrees and Orders of the Workers' and Peasants' Government of the RSFSR. — 1929. — No. 35. — Art. 353.