Реализация конституционных принципов в прогрессивном налогообложении доходов физических лиц

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

Введение. Актуальность исследования реализация конституционных принципов в налоговом праве в части налога на доходы физических лиц обусловлена высокой значимостью данной сферы, непосредственно затрагивающей интересы значительного количества налогоплательщиков и существенно влияющей на процессы социально-экономического развития России.
Цели и задачи исследования. Цель исследования состоит в рассмотрении принципов конституционного права налогообложения доходов физических лиц в России. Задачи исследования заключаются в том, чтобы на основе анализа нормативных правовых актов, судебной практики и научных публикаций: определить конституционные принципы и принципы налогового права, на которые являются основополагающими для налогообложения доходов физических лиц; предложить возможный вариант «принципа солидарности», при взимание прогрессивного налогообложения доходов.
Методы. Исследование базируется на применении комплексного подхода, использовании формально-юридического, структурно-функционального и других методов научного познания.
Результаты. В результате проведенного исследования автор приходит к выводу о необходимости совершенствования существующего законодательства, путем дополнения принципа солидарности как публично-правовые основания налогообложения доходов физических лиц. Также, с учетом универсального характера конституционных принципов, предложено обращаться не только к разъяснениям Конституционного Суда РФ, непосредственно касающимся налогообложения, но и к тем, которые наиболее полно раскрывают сущность конституционных принципов применительно к иным областям правового регулирования.
Область применения результатов. Полученные результаты могут послужить основой для формирования правотворческой инициативы, развития исследований в выбранной проблематике.
Ключевые слова: налогообложение, доходы физических лиц, НДФЛ, конституционные принципы, принципы налогообложения, принцип равенства, принцип справедливости, принцип солидарности.

Введение

Проблемы оптимизации налогообложения доходов физических лиц являются весьма актуальными на современном этапе развития общества, вызывая бурные дискуссии среди представителей разных научных направлений, в том числе и ученых в области публичного права. В Послании Федеральному Собранию РФ, В. В. Путин призвал к модернизации фискальной системы, более справедливому распределению налогового бремени в сторону тех, у кого более высокие личные и корпоративные доходы[4]. И это не случайно, так как система налогообложения напрямую влияет на различные аспекты жизни общества и должна соответствовать принципам построения правового и социального государства. В середине 2024 года был принят федеральный закон, предусматривающий введение новой прогрессивной шкалы налогообложения, начиная с 2025 года[5] (далее – Федеральный закон № 176-ФЗ), что послужило импульсом для нового витка дискуссий по вопросам экономической целесообразности и правовых оснований внесения указанных изменений в налоговое законодательство. В связи с этим, целью данного исследования является рассмотрение принципов конституционного и налогового права как публично-правовых оснований введения новой прогрессивной шкалы налогообложения доходов физических лиц в России. Для достижения поставленной цели решаются следующие задачи: определить конституционные принципы и принципы налогового права, на которые являются основополагающими для налогообложения доходов физических лиц; предложить возможный вариант «принципа солидарности», при взимание прогрессивного налогообложения доходов.

Материалы и методы

Достижение поставленной цели базировалось на применении комплексного подхода, использовании формально-юридического и других методов научного познания. В качестве материалов исследования послужили нормативные правовые акты, материалы судебной практики и научные публикации, посвященные правовым аспектам налогообложения доходов физических лиц.

Обсуждение и результаты

В юридической литературе при рассмотрении различных проблем налогообложения, в том числе связанных с уплатой налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ), традиционно обсуждаются вопросы соблюдения принципов конституционного и налогового права.

Так, Ю. В. Ловчикова отмечает, что органы публичной власти уделяют особое внимание принципам налогового права, среди которых важная роль, наряду с другими, отводится принципам равенства и справедливости [1, с. 172].

В. А. Сафронов раскрывает взаимосвязь принципа равенства налогообложения с конституционными правами и свободами граждан [2, с. 89].

[4] Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 29.02.2024 «Послание Президента Федеральному Собранию» // Российская газета. 2024. № 46.
[5] Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2024. № 29 (часть III). Ст. 4105.

М. Б. Напсо применительно к системе налогообложения в РФ указывает на то, что стратегия развития российской системы налогообложения заключается в обеспечении торжества справедливости [3, с. 181].

Н. А. Нечепаев обращает внимание на то, что «налогообложение является одним из основных экономических инструментов государства… которым можно воздействовать на социальную справедливость» [4, с. 102].

А. В. Савина, размышляя о справедливости и ее пределах в правовом регулировании финансовых, в том числе налоговых, отношений, говорит о том, что исходя из конституционно-правовых норм налогообложение должно основываться как на принципе справедливости (с учетом социальной направленности финансовой деятельности государства), так и на принципе равенства (с учетом того, что налогообложение ограничивает право собственности) [5, с. 116].

Между тем, принцип справедливости налогообложения на протяжении нескольких столетий находится в фокусе ученых.

По мнению Ж.Ш. Сисмонди (конец XVIII в.), «так как большая часть расходов государства идет на то, чтобы защищать богатых от бедных, то справедливо, чтобы богатые платили за поддержание столь выгодного для них порядка вещей не пропорционально имуществу, а несколько более» [6].

Давид Рикардо выступал противником прогрессивного налогообложения доходов: «Те, кто вводят прогрессивный подоходный налог, не думают о последствиях… принятие принципа прогрессивности делает его самым вредным из когда-либо существовавших налогов. В тот момент, когда вы отказываетесь от основополагающего принципа подобных налогов – взимать со всех людей одну и ту же часть их дохода или их собственности, - вы пускаетесь в океан без руля и без ветрил, и нет предела глупостям и несправедливостям, которые вы можете совершить» [7].

Из приведенных подходов различных исследователей видно, что ключевыми принципами, находящими свое отражение и в конституционном, и в налоговом праве, являются принципы равенства и справедливости. Как следствие, они получили закрепление в законодательстве. Так, принцип равенства содержится уже в ч. 1 ст. 19 Конституции РФ «все равны перед законом и судом».

В ст. 57 КРФ в отношении налоговой системы четко определено, что «каждый обязан платить законно установленные налоги и сбор[6]. Принцип справедливости, на котором наряду с принципом равенства основывается налоговое законодательство, получил достаточно полное отражение в ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ). В указанной статье постулируются важнейшие принципы функционирования российской налоговой системы, а именно: всеобщности и равенства налогообложения, учета фактической платежеспособности налогоплательщика, недопущения установления дифференцированных ставок, произвола и ограничения конституционных прав граждан[7].

В современной отечественной науке налогового права принцип справедливости обложения также не обойден вниманием исследователей.

В частности, А.В. Брызгалин отмечает, что пропорциональная ставка налога не менее справедлива, чем прогрессивная, как минимум по двум причинам. Налогоплательщики, с высокими доходами, и так уплачивают большие суммы налогов, чем менее или малообеспеченные; в то же время, встречное представление в виде публичных благ со стороны публичного субъекта равномерно распределяется между всеми налогоплательщиками, получающими примерно их одинаковый объем. Следовательно, наиболее значительная часть публичных услуг оплачивается именно средствами более обеспеченных лиц, а пользуются ими менее обеспеченные. В этом автор видит реализацию принципа справедливости, и, представляется, с ним следует согласиться.

Кроме того, А.В. Брызгалин справедливо указывает, что в большинство систем прогрессивного налогообложения «встроена» так называемая «ловушка бедности» - ситуация, при которой повышение дохода для малоимущих зачастую влечет для них утрату льгот, предоставляемых государством, или повышение налогов, «съедающее» повышение дохода. Для таких категорий налогоплательщиков указанные факторы не способствуют стимулированию к зарабатыванию и получению более высоких доходов. Поэтому не факт, подчеркивает А.В. Брызгалин, что введение прогрессивной шкалы НДФЛ обеспечит восстановление попранной справедливости и развитие российской экономики [8].

На наш взгляд, принципы равенства и справедливости, достаточно широко представленные в юридической литературе, посвященной проблемам налогообложения, необходимо дополнить конституционным принципом солидарности. Данный принцип был закреплен в ст. 75.1 Конституции России при введении поправок 2020 года, где говорится, в частности, об экономической солидарности. Принцип экономической солидарности в сфере налогообложения тесно связан с другими принципами конституционного и налогового права. К примеру, с важнейшим принципом налогового законодательства, постулирующего, что каждое лицо обязано уплачивать налоги и сборы, установленные законом. Добросовестное исполнение обязанностей налогоплательщика – это практическая реализация конституционного принципа экономической солидарности в отношениях отдельного лица и общества в целом.

Вместе с тем, применительно к дискуссионным вопросам налогообложения, особенно столь социально значимым, как введение новой прогрессивной шкалы НДФЛ, данные положения нуждаются в конкретизации. В этой связи постоянно прослеживается потребность в разъяснении начал налогового законодательства, на которых базируется и новый закон о прогрессивной шкале НДФЛ. Следовательно, представляются особенно значимыми правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации (далее – КС РФ), в которых затрагивается рассматриваемая проблематика. Более того, представляется, что, с учетом универсального характера принципов равенства и справедливости для российского законодательства, целесообразно опираться не только на позиции КС РФ, непосредственно обращенные к налоговому законодательству, но и те решения, в которых сущность данных принципов конкретизируется по отношению к иным областям правового регулирования.

КС РФ неоднократно рассматривал вопросы, связанные с реализацией принципов равенства и справедливости, в том числе относительно уплаты НДФЛ. Например, согласно абз. 3, 4 п. 2 Постановления КС РФ от 01.03.2012

[6] Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020, с изм. от 04.10.2022) // СПС КонсультантПлюс

[7] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 08.08.2024) (с изм. и доп., вступ. в силу с 08.09.2024) // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.

№ 6-П[8] «в налогообложении равенство понимается прежде всего как равномерность, нейтральность и справедливость». Данное положение далее конкретизируется, в том числе указанием на то, что «налогоплательщики – особенно если это плательщики налога на доходы физических лиц – при одинаковой платежеспособности должны нести равное бремя налогообложения».

Данная позиция полностью применима к введению новой шкалы прогрессивного НДФЛ, поскольку она устанавливает равное бремя налогообложения для лиц, располагающих сопоставимыми доходами в пределах установленных законом диапазонов. Например, для физических лиц с годовым доходом до 2,4 млн руб. включительно (в среднем не больше 200 тыс. руб. в месяц) с 01.01.2025 будет по-прежнему действовать ставка НДФЛ в размере 13% (ст. 2 Федерального закона № 176-ФЗ).

Таким образом, через принцип равенства, соблюдаемый с учетом платежеспособности налогоплательщиков, реализуется принцип справедливости налогообложения.

Как было отмечено выше, мы считаем, что для раскрытия обоснованности введения новой прогрессивной шкалы НДФЛ целесообразно рассмотреть и те позиции КС РФ, которые раскрывают сущность принципов равенства и справедливости применительно не только к налогообложению. Так, в абз. 2, 3 п. 2 Определения КС РФ 28.03.2017 № 688-О[9] говорится о том, что «принцип равенства (статья 19, части 1 и 2, Конституции Российской Федерации) гарантирует одинаковые права и обязанности для лиц, относящихся к одной категории субъектов права, и не исключает возможность установления различных правовых условий для разных категорий, если такие различия не являются произвольными и основываются на объективных характеристиках соответствующих категорий субъектов права».

Также в абз. 3 п. 2.2. Постановления КС РФ от 19.03.2024 № 11-П[10] говорится о том, что «вместе с тем соблюдение данного принципа (прим. авт. – равенства) не означает предоставления лицам, относящимся к разным категориям, одинаковых гарантий, но допускает различия, если такие различия объективно оправданны и преследуют конституционно значимые цели, а используемые для достижения этих целей правовые средства соразмерны им».

Позиции КС РФ относительно принципа солидарности нашли свое отражение в Информации КС РФ об актуальных конституционно-правовых аспектах обеспечения экономической, политической и социальной солидарности, опубликованной в 2023 году[11]. Применительно к введению новой прогрессивной шкалы НДФЛ представляет интерес содержащееся в данных материалах разъяснение, что «фундаментальной предпосылкой осуществления принципа солидарности в любой из определенных Конституцией сфер его проявления выступает обращенное ко всем субъектам любых правоотношений конституционное предписание о том, что реализация прав и свобод человека и гражданина не должна нарушать права и свободы других лиц (ст. 17, ч. 3)». И далее: «в контексте конституционного предназначения солидарности это требование не исключает, помимо прочего, возложение дополнительных обязательств, если таковые не являются несоразмерным обременением».

Приведенные правовые позиции КС РФ конкретизируют сущность принципов равенства, справедливости и солидарности, причем универсальный характер данных принципов находит свое отражение в различных отраслях права и законодательства, в том числе и в сфере налогообложения. Разъяснения КС РФ позволяют выявить обоснованность введения новой шкалы прогрессивного НДФЛ с точки зрения публичного права. Однако, как отмечается в юридической литературе, уже сегодня очевидно, что налоговая реформа нуждается во внесении определенных корректировок. В частности, остро стоит вопрос об уменьшении налогового бремени наименее обеспеченных слоев населения путем введения необлагаемого минимума доходов [4; 9, с. 363]. С учетом непростой экономической ситуации, обусловленной санкционным давлением на экономику России, мы согласны с позицией исследователей, обосновывающих необходимость внесения подобной поправки в налоговое законодательство.

Заключение

Таким образом, на основе проведенного анализа юридической литературы, нормативных правовых актов и судебной практики можно сделать вывод о том, что введение новой прогрессивной шкалы НДФЛ является обоснованным с позиций публичного права. Изменения, вносимые в налогообложение физических лиц, соответствуют принципам равенства, справедливости и солидарности, которые являются фундаментальными для конституционного и налогового права. Вместе с тем оптимизация налогообложения в данной сфере требует дальнейших исследований и внесения необходимых корректировок в законодательство.

Литература

1. Ловчикова Ю. В. Конституционно-правовое значение принципов налогового права // Вопросы российской юстиции. 2023. № 26. С. 171-177.

2. Сафронов В. А. Принцип равенства налогообложения: взаимосвязи и новые аспекты // Право и государство: теория и практика. 2024. № 1 (229). С. 89-91.

3. Напсо М. Б. Правовая конструкция налогообложения в РФ и ее принципы: новые реалии и вызовы // Право и государство: теория и практика. 2022. № 3 (207). С. 180-183.

4. Нечепаев Н. А. Необлагаемый минимум дохода как ступень в реализации принципа справедливости налогообложения // Скиф. Вопросы студенческой науки. 2024. № 7 (95). С. 102-105.

[8] Постановление Конституционного Суда РФ от 01.03.2012 № 6-П «По делу о проверке конституционности положения абзаца второго подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2012. № 14. Ст. 1720.

[9] Определение Конституционного Суда РФ от 28.03.2017 № 688-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Кожемякиной Виолетты Николаевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 32 Правил проведения экзаменов на право управления транспортными средствами и выдачи водительских удостоверений» // СПС КонсультантПлюс

[10] Постановление Конституционного Суда РФ от 19.03.2024 № 11-П «По делу о проверке конституционности положений части 1 статьи 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, статьи 5 и пункта 3 статьи 137 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» в связи с жалобами граждан И.Е. Галлямовой и Е.П. Червяковой» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2024. № 13. Ст. 1865.

[11] Информация Конституционного Суда Российской Федерации «Актуальные конституционно-правовые аспекты обеспечения экономической, политической и социальной солидарности: к 30-летию Конституции Российской Федерации (на основе решений Конституционного Суда Российской Федерации 2020–2023 годов)» (одобрено решением Конституционного Суда РФ от 14.11.2023) // СПС КонсультантПлюс

5. Савина А. В. Дискуссия о справедливости и ее пределах в правовом регулировании отдельных групп финансовых отношений // Проблемы экономики и юридической практики. 2023. Т. 19. № 1. С. 114-118.

6. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2001. С. 120-121.

7. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогообложения. – Цит. по: Налоговые реформа. Теория и практика: монография для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова – И.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. 463 с. (Серия «Magister»). С. 158.

8. Налоговые реформа. Теория и практика: монография для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова – И.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. 463 с. (Серия «Magister»). С. 161.

9. Максимова И. В. К вопросу о реформе НДФЛ в Российской Федерации // Наукосфера. 2024. № 7-1. С. 362-366.

Implementation of constitutional principles in the progressive taxation of personal income

Antipova E.P.

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

Introduction. The relevance of the study of the implementation of constitutional principles in tax law in terms of personal income tax is due to the high importance of this area, which directly affects the interests of a significant number of taxpayers and has a significant impact on the processes of Russia's socio-economic development.

Research objectives and goals. The purpose of the study is to examine the principles of constitutional law regarding the taxation of personal income in Russia. The objectives of the study are to analyze legal acts, court practices, and scientific publications in order to: identify the constitutional principles and principles of tax law that are fundamental for the taxation of personal income; propose a possible variant of the "principle of solidarity" for the collection of progressive income taxes.

Methods. The study is based on the application of a comprehensive approach, the use of formal-legal, structural-functional, and other methods of scientific cognition.

Results. As a result of the conducted research, the author comes to the conclusion that it is necessary to improve the existing legislation by supplementing the principle of solidarity as a public law basis for taxation of individual income. Also, taking into account the universal nature of constitutional principles, it is proposed to refer not only to the explanations of the Constitutional Court of the Russian Federation directly related to taxation, but also to those that most fully reveal the essence of constitutional principles in relation to other areas of legal regulation.

Scope of application of the results. The results obtained can serve as a basis for the formation of a legislative initiative, the development of research in the selected area.

Keywords: taxation, personal income, personal income tax, constitutional principles, taxation principles, the principle of equality, the principle of justice, the principle of solidarity.

References

1. Lovchikova Yu. V. Constitutional and legal significance of the principles of tax law // Issues of Russian Justice. 2023. No. 26. Pp. 171-177.
2. Safronov V. A. The principle of equality of taxation: interrelations and new aspects // Law and state: theory and practice. 2024. No. 1 (229). Pp. 89-91.
3. Napso M. B. Legal structure of taxation in the Russian Federation and its principles: new realities and challenges // Law and state: theory and practice. 2022. No. 3 (207). Pp. 180-183.
4. Nechepaev N. A. Non-taxable minimum income as a step in implementing the principle of fair taxation // Skif. Issues of student science. 2024. No. 7 (95). Pp. 102-105.
5. Savina A. V. Discussion of Justice and Its Limits in Legal Regulation of Certain Groups of Financial Relations // Problems of Economics and Legal Practice. 2023. Vol. 19. No. 1. Pp. 114-118.
6. Pushkareva V. M. History of Financial Thought and Tax Policy: Textbook. manual. - Moscow: Finance and Statistics, 2001. Pp. 120-121.
7. Ricardo D. Principles of Political Economy and Taxation. - Cited from: Tax Reform. Theory and Practice: Monograph for Master's Students Studying in the Specialties "Finance and Credit", "Accounting, Analysis and Audit" / [I. A. Maiburov et al.]; edited by I. A. Maiburov, Yu. B. Ivanov - I.: UNITY-DANA, 2013. 463 p. (Magister Series). P. 158.
8. Tax Reform. Theory and Practice: Monograph for Master's Students Studying in the Specialties "Finance and Credit", "Accounting, Analysis and Audit" / [I.A. Maiburov et al.]; edited by I.A. Maiburov, Yu.B. Ivanov - I .: UNITY-DANA, 2013. 463 p. (Magister Series). P. 161.
9. Maksimova I.V. On the Issue of Personal Income Tax Reform in the Russian Federation // Naukosphere. 2024. No. 7-1. Pp. 362-366.