

Ярмиева Ирина Таузировна
магистрант группы МГМУ-2
Институт права Башкирский государственный университет
Россия, г. Уфа
Yarmieva Irina Tauzirovna
master student group MSMU-2
Institute of Law, Bashkir State University,
Russia, Ufa

**ОСНОВНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ОБЯЗАННОСТИ ГРАЖДАНИНА В
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**
**THE MAIN FINANCIAL RESPONSIBILITIES OF THE CITIZEN IN THE
RUSSIAN FEDERATION**

Аннотация: Статья посвящена анализу основных финансовых обязанностей гражданина в Российской Федерации. Автором рассматривается фискальная политика нашего государства, исследуются особенности и правовая природа финансовых обязанностей гражданина РФ. В статье рассматриваются позиции высших судов государства, мнения научной доктрины.

Ключевые слова: финансовые обязанности, налоги, сборы, фискальная-экономические обязанности, пошлины, конституционные права и обязанности гражданина.

Annotation: The article is devoted to the analysis of the main financial obligations of a citizen in the Russian Federation. The author considers the fiscal policy of our state, examines the peculiarities and legal nature of financial obligations of a citizen of the Russian Federation. The article examines the positions of the highest courts of the state, the views of scientific doctrine.

Key word: financial duties, taxes, fees, fiscal and economic duties, duties, constitutional rights and duties of a citizen.

Основные финансовые обязанности гражданина в Российской Федерации представляют основу экономического гаранта государственности.

Фискально-экономические обязанности включают в себя двуединую конституционную обязанность по уплате налогов и сборов. Характеризуя природу финансовых обязанностей гражданина, Конституционный Суд Российской Федерации часто оперирует понятием «бинарной» природы¹.

Обе фискально-экономические обязанности - платить законно установленные налоги и сборы - являются непосредственно конституционными. В силу положений ст. 2, 18 и 57 Конституции РФ они характеризуют конституционно-правовые отношения между человеком и государством и определяют конкретные обязательства субъектов обязанностей перед бюджетом, влекущие для них экономические обременения². Фискально-экономические обязанности в Российской Федерации представляет также особая межвидовая группа³ платежей: таможенные платежи (налоги, пошлины и сборы); данное представление вполне подтверждает и практика конституционной юстиции⁴. Вместе с тем в ряде аспектов механизм обеспечения таможенных платежей приобретает достаточно выраженное своеобразие⁵.

Обязанность по уплате налогов и сборов является одной из наиболее значимых обязанностей граждан. В соответствии со ст. 57 Конституции РФ, «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Значение обязанности по уплате налогов обуславливается своей конституционно-правовой природе налоги являются необходимой экономической основой существования и деятельности государства, условием реализации его публичных задач, представляют собой форму отчуждения собственности в целях обеспечения расходов публичной власти. Тем самым они позволяют

¹ См., пример: Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П по делу о проверке конституционности отдельных положений ч. 2 ст. 89 НК РФ в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева // СЗ РФ. 2004. № 30. Ст. 3214. Далее - Постановление от 16 июля 2004 г. № 14-П.

²Крусс В.И. Конституционализация фискально-экономических обязанностей в Российской Федерации: монография. М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2017. С.10.

³ Там же.

⁴ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 29 марта 2016 г. № 465-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Енисей» на нарушение конституционных прав и свобод ч. 6 ст. 152 и ч. 12 ст. 214 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации». Доступ из СПС «КонсультантПлюс»

⁵Крус В.И. Указ. соч. С.10.

реализовать социальную, экономическую, правоохранительную и другие функции Российской Федерации как демократического правового социального государства (ст. 1 (ч. 1) и ст. 7 (ч. 1) Конституции РФ)⁶. Налоги являются важнейшим источником доходов бюджета, без поступлений которых невозможно финансирование ключевых сфер в государстве, таких как здравоохранение, образование, правоохранительные органы и т. д.⁷. В соответствии с позицией Конституционного Суда, данная конституционная обязанность имеет особый, а именно публично-правовой, а не частноправовой (гражданско-правовой), характер, что обусловлено публично-правовой природой государства и государственной власти. Налог - необходимое условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в ст. 57 Конституции РФ, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства⁸.

В научной доктрине большое количество авторов коррелирует финансовые обязанности с принципом гражданства. В частности, Андреев Н.Ю. пишет об исторически сложившейся тесной связи государства и гражданина, выраженной именно в финансовых обязательствах последних⁹. В различные периоды истории, налоговые платежи для Русского государства были значимыми финансовыми обязанностями гражданина. К примеру, в летописец Никон связывает подчинение того или иного племени, народа Древнерусскому государству с наложением дани (налога): «И многыны

⁶ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 22.06.2009 №10-П «По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса РФ и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса РФ в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д.И. Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета)» // СЗ РФ. 2009. №27. Ст. 3383.

⁷ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1997 г. № 21-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации и части шестой статьи 15 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в связи с запросом Президиума Верховного Суда Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

⁸ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона РФ от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции»// СЗ РФ. 1997. №1. Ст. 197.

⁹ Андреев Н.Ю. Конституционная обязанность по уплате налога как связь человека и государства// Финансовое право – 2017. – Доступ из справ.правовой системы КонсультантПлюс.

страны притяга к Русской земле и дани взложи на них»¹⁰. Таким образом, народы, которые присоединялись к Руси, возлагали на себя обязанность по уплате дани, чем подтверждали свое вхождение в состав государства.

Обращаясь к истории Римского государства, следует отметить, что основными источниками доходов в казну также являлись налоги. При этом, римляне разделяли платежи на два вида: гражданские и провинциальные, где критерием опять же выступал принцип гражданства. Однако, ввиду того, что провинциальные налоги были значительно меньше, в результате случившегося кризиса, император Каракалла издал эдикт о распространении римского гражданства на все свободное население империи для того, чтобы пополнить опустевшую казну. Тем самым еще в отдаленные времена не налоги следовали за гражданством, а скорее фискальные интересы приводили к распространению статуса гражданина на все более широкие слои населения¹¹.

Для современности, безусловно принцип гражданства также имеет большое значение при определении круга налогоплательщиков. Некоторые авторы вводят понятие «налоговый патриотизм», как готовность нести налоговое бремя для поддержки своего государства¹². Однако, постепенно данное понятие вытесняется институтом резидентства. В первую очередь это связано с тем, что со временем государственные границы становятся все менее значимым препятствием для осуществления гражданами и юридическими лицами деятельности в различных странах. Для соблюдения принципа справедливости во избежание возникновения обязанности по уплате налогов по отношению к одному и тому же объекту налогообложения, рядом стран были заключены соглашения (договоры) во избежание двойного налогообложения. Россией такие соглашения были заключены с более чем восьмьюдесятью странами.

¹⁰ Летописный свод, именуемый Патриаршей или Никоновской летописью / Предисл. Б.М. Клосса. М.: Языки русской культуры, 2000. С. 15.

¹¹ Панов Е.Г. История налогов. Древний мир. М., 2015. С. 16

¹² См.: Андреев Н.Ю. Конституционная обязанность по уплате налога как связь человека и государства

К обеспечению принципов справедливости и равенства налогообложения, в основе которых (как и в основе остальных принципов) лежат идеи Адама Смита, изложенные в труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776 г.), различные страны относятся различно. Так, в частности анализ основных особенностей налоговых систем зарубежных стран позволяет говорить о серьезной дифференциации позиций законодателя, касающихся обеспечения принципов налогообложения.

Так, например, в соответствии с положениями главы 23 Налогового кодекса РФ, налог на доходы физических лиц представляют собой платежи, исчисляемые в процентах от совокупного дохода физических лиц¹³. По общему правилу подоходный налог взимается в размере 13%, а в определенных случаях может достигать 35% (выигрыши, проценты по вкладам и т.д.). Отечественный законодатель не предусматривает при этом зависимость налоговой ставки от суммы дохода, получаемого физическим лицом, что, например, характерно для налоговой системы Германии. Так, в частности, доходы менее определенной суммы (определяемой ежегодно), не облагаются налогом. По достижении данного размера устанавливается «эффективная» налоговая ставка, которая изменяется в зависимости от размера этого дохода¹⁴.

Следует отметить, что налоговая ставка и суммы, на которые она устанавливается, в Германии изменяется ежегодно, с учетом уровня инфляции и других факторов. Подобный подход к исчислению налога наблюдается во Франции. В частности, подоходный налог исчисляется по прогрессивной шкале от 5,5 до 75%, при этом существует необлагаемый минимум, а ежегодный доход на семью, при котором устанавливается максимальная ставка в 75%, приравнивается к 1 миллиону евро в год. Подобная система предусмотрена в налоговом законодательстве Норвегии,

¹³Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000 №32, ст. 3340.

¹⁴ См.: Попова Я.В., Маслова И.А., Земляков Ю.Д., Маслов Б.Г., Дрожжа И.А., Салихова В.Ю. Налоговые системы зарубежных стран // Экономика и экономические науки – 2010. [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/Nalogoovyie-sistemy-zarubezhnyh-stra>№-1 (дата обращения 14.03.2018)

Канады, Испании, где налоговые ставки предусмотрены до 39%, 29% и 52% соответственно. Минимальными ставками подоходного налога принято считать 10% в Болгарии и Казахстане. К странам, где подоходный налог отсутствует относят Андорру, Багамы, Монако, Оман, ОАЭ, Уругвай¹⁵.

В различных странах учитываются различные критерии к определению налоговой ставки, в зависимости от семейного положения, количества работающих в семье, общего дохода в семье, работы в определенных корпорациях и т.д. В зависимости от способа определения налогооблагаемых объектов, государства также расходятся в позициях: так, в частности для Российской Федерации характерна шедулярная форма системы налогообложения, где характерно исчисления налога для каждого отдельного источника дохода, когда как большое число стран Европы постепенно переходит к глобальной системе налогообложения, где налог взимается с общей суммы доходов.

В целях обеспечения принципа справедливости, интересным нам представляется опыт Швеции, где в целях обеспечения гласности и «прозрачности» в налоговой сфере, вся информация о налогоплательщиках публикуется на официальных источниках.

Несмотря на то, что отечественная налоговая система не предусматривает глобальной формы налогообложения, оценка представленных налоговых ставок стран Европы позволяет говорить о более мягком подходе к взиманию налогов. Так, в частности, налог на доходы физических лиц, установленный в Российской Федерации в размере 13% для всех граждан и не предусматривающий прогрессирующую шкалу увеличения налоговой ставки, представляется нам более справедливым. С другой стороны, позитивный опыт был бы в имплементации необлагаемого минимума, например, в размере заработной платы, не достигающей прожиточного минимума.

¹⁵ См.: Там же.

Наиболее сложным, по мнению В. И. Крусса, представляется налог на добавленную стоимость. «Налог на добавленную стоимость является одним из наиболее сложных («загадочных») по фискальной идее и одновременно глубоко связанным с солидарной природой современной предпринимательской деятельности обременением. С одной стороны, объектом налогообложения здесь (если вчитаться в формулировки НК РФ) определена экономическая (товарооборот) и даже внутрисемейная активность как таковая, т.е. своего рода предпринимательская достоверность и состоятельность. С другой стороны (к чему мы еще вернемся), налоговое бремя в конечном счете вполне легально перекладывается на плечи потребителей. В целом же в НДС экономическая основательность и фискальная эквивалентность почти «пропадают из виду», на первое место здесь выступает именно момент солидарного признания актуализированных налоговых обязанностей как справедливых и принципиально (объективно) необходимых. Такая природа НДС предполагает максимально адекватное и взвешенное, «тонко настроенное» отображение в возможно более «прозрачных», однородных и убедительных законодательных конструкциях»¹⁶.

В научной доктрине не однократно поднимались дискуссии о правовой природе НДС и обусловленности её установления.

При этом нет прямой связи между размером установленной ставки НДС и уровнем жизни в конкретной стране. Самая низкая базовая ставка НДС (5%) - в Малайзии, Сингапуре и Японии, самая высокая (25%) - в трех странах Скандинавского полуострова (Швеция, Дания и Норвегия). По-видимому, гораздо большее значение имеет в этом отношении характер (тип) экономической (и налоговой) модели.

Конституционный Суд РФ неоднократно касался вопроса о природе НДС. Наиболее значимыми представляются доктринально-нормативные суждения, высказанные Судом при разрешении вопроса о

¹⁶Крусс В.И. Указ. соч. С.13.

конституционности положений п. 6 и 7 ст. 168 и п. 5 ст. 173 НК РФ¹⁷. В Постановлении по данному делу затронут ряд сложных общетеоретических и философско-правовых вопросов, в том числе о соотношении общего (конституционного) и конкретного в налоговых отношениях, о конституционно-правовом значении ошибочных в связи с неправильно определенным правовым режимом действий по исчислению и уплате налогов и др. Достаточно внятно Суд высказался о конституционной недопустимости ухудшающего положение налогоплательщика расширительного толкования его законодательно определенных обязанностей, а равно вменения налоговых обязанностей, не имеющих конституционно-правового обоснования. Наряду с этим нерешенными остались вопросы о юридическом значении фактически исполненных добросовестным налогоплательщиком, но конституционно недостоверных публично-правовых обязательств или о принципиальной возможности властного «обратного переформатирования» таких обязательств в ситуации, не отмеченной признаками дискриминации и (или) свидетельствующей о неосновательном умалении налоговых (бюджетных) поступлений, и опять-таки во многом потому, что ответить на них без раскрытия (и легитимации) конституционной сущности НДС нельзя, чего, как раз, сделано не было.

Конституционный Суд РФ дал экономико-правовую характеристику НДС как формы изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. Приведенная формулировка воспроизводит элементарные (но не однозначные) положения экономической теории и сама по себе мало что проясняет в части фундаментальных ориентиров правового моделирования НДС. Наряду с этим Суд признал, что НДС как налог «косвенный»

¹⁷ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 3 июня 2014 г. № 17-П по делу о проверке конституционности положений п. 6 и 7 ст. 168 и п. 5 ст. 173 НК РФ в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Камснаб» // СЗ РФ. 2014. № 24. Ст. 3143.

фактически является налогом на потребление. Для «окончательных потребителей» это очень серьезное обстоятельство, однако для хозяйствующих субъектов, предпринимателей оно преимущественно компенсируется возможностью, находясь в «номинации» (статусе) приобретателя товаров (работ, услуг), уменьшить свое обязательство по уплате НДС на налоговые вычеты в размере суммы налога, предъявленной ему продавцом к уплате при реализации товаров (работ, услуг), как это установлено в подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ. Тем самым уплате в бюджет подлежит отрицательная разница между суммой налоговых вычетов и суммой НДС, исчисленного по операциям, подлежащим налогообложению; что касается положительной разницы, то она возмещается налогоплательщику из бюджета¹⁸.

Процедура установления налогов и сборов также связана с рядом критериев. Важнейшим критерием, определенным Конституционным Судом РФ, является законность: «налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, т. е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства»¹⁹. Это положение формально раскрывает обязательную законодательную процедуру установления налогов, предусмотренную в большинстве современных стран. Однако, как отмечает Н.С. Крылова, Конституция РФ напрямую не предусматривает передачу полномочий по установлению налогов исключительно высшему законодательному органу²⁰.

¹⁸ См.: Крусс В.И. Указ. соч. С.14.

¹⁹ Постановление Конституционного суда Российской Федерации от 11 ноября 1997 года №16-П По делу о проверке Конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 года // Российская газета, 18.11.1997, №222

²⁰ Крылова Н.С. Общепризнанный принцип законодательного установления налогов и конституционное правосудие // Право. Журнал Высшей школы экономики – 2015. [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberle.Nei.Neka.ru/article/№/obshepriz.Nea.Neyy-pri.Netsip-zako.Neodatel.Neogo-usta.Neovle.Neiy-a.Nealogov-i-ko.Nstitutsio.Ne.Neoe-pravosudie> (дата обращения 14.03.18)

Однако, научная доктрина неоднозначно относится к позициям, высказываемым Конституционным судом, затрагивающим систему налогообложения. В частности, в своих работах об этом пишет Л.В. Власенко, которая, признавая правовые позиции Суда пишет об их недостаточной эффективности и даже «изменчивости»²¹. Однако, отчасти в противовес позиции Л.В. Власенко, В.В. Лазарев пишет о необходимости систематизации позиций Конституционного Суда представляя его, как институциональный сектор современных правоведческих исследований²².

Подводя итог проведенному исследованию, необходимо вновь подчеркнуть, что фискально-экономические обязанности гражданина перед государством представляют собой значимый институт, гарантирующий эффективное функционирование государственной власти. Анализ подходов зарубежных законодателей, исследованный нами на примере налогов на доходы физических лиц, позволяет нам говорить, что система предполагает многогранный подход, в том числе обеспечение базовых принципов, таких как справедливость и т.д.

Интерес и серьезные дискуссии в научной доктрине и судебной практике на протяжении нескольких лет вызывает правовая природа налога на добавочную стоимость, что обусловлено его достаточно формальной адресностью по отношению к продавцам. Отсутствие механизмов, способных пресечь подобное явление и не ограничить при этом свободу договора и установления цен, безусловно является одной из основных причин. Однако, возможность влияния на общее значение средней рыночной цены на товары и продукты позволяет отчасти положительно влиять на данную ситуацию.

Неоднозначные оценки современными правоведами позиций Конституционного Суда РФ, затрагивающие фискально-экономические обязанности человека, основываются на отсутствии правотворческих полномочий у данного органа. Однако складывающийся конституционализм,

²¹ См.: Власенко Л.В. Налоговые правовые позиции судов: теория и практика. М., 2011. С. 87, 97

²² См.: Лазарев В.В. Правовые позиции Конституционного Суда России. М., 2003. С. 334 - 371

который лежит в основе возникновения тех самых обязанностей, что неоднократно подчеркивает Крус В.И., требует неоднократное обращение именно к позициям данного органа, а также серьезной систематизации. Такой подход, на наш взгляд, безусловно будет позитивно отражаться на тенденции развития современного налогового законодательства.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000 №32, ст. 3340.
2. Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П по делу о проверке конституционности отдельных положений ч. 2 ст. 89 НК РФ в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева // СЗ РФ. 2004. № 30. Ст. 3214. Далее - Постановление от 16 июля 2004 г. № 14-П.
3. Определение Конституционного Суда РФ от 29 марта 2016 г. № 465-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Енисей» на нарушение конституционных прав и свобод ч. 6 ст. 152 и ч. 12 ст. 214 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации». Доступ из СПС «КонсультантПлюс»
4. Постановление Конституционного Суда РФ от 3 июня 2014 г. № 17-П по делу о проверке конституционности положений п. 6 и 7 ст. 168 и п. 5 ст. 173 НК РФ в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Камснаб» // СЗ РФ. 2014. № 24. Ст. 3143.
5. Постановление Конституционного суда Российской Федерации от 11 ноября 1997 года №16-П По делу о проверке Конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 года // Российская газета, 18.11.1997, №222
6. Постановление Конституционного Суда РФ от 22.06.2009 №10-П «По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса РФ и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса РФ в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д.И. Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета)» // СЗ РФ. 2009. №27. Ст. 3383.

7. Постановление Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1997 г. № 21-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации и части шестой статьи 15 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в связи с запросом Президиума Верховного Суда Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

8. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона РФ от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции»// СЗ РФ. 1997. №1. Ст. 197.

9. Андреев Н.Ю. Конституционная обязанность по уплате налога как связь человека и государства // Финансовое право – 2017. Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.

10. Крусс В.И. Конституционализация фискально-экономических обязанностей в Российской Федерации: монография. М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2017. 304 с.

11. Летописный свод, именуемый Патриаршей или Никоновской летописью / Предисл. Б.М. Клосса. М.: Языки русской культуры, 2000. С. 15.

12. Панов Е.Г. История налогов. Древний мир. М., 2015. С. 16

13. Попова Я.В., Маслова И.А., Земляков Ю.Д., Маслов Б.Г., Дрожжа И.А., Салихова В.Ю. Налоговые системы зарубежных стран // Экономика и экономические науки – 2010. [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-sistemy-zarubezhnyh-stran-1> (дата обращения 14.03.2018)

14. Крылова Н.С. Общепризнанный принцип законодательного установления налогов и конституционное правосудие // Право. Журнал Высшей школы экономики – 2015. [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/obshepriznannyy-printsip-zakonodatelogo-ustanovleniya-nalogov-i-konstitutsionnoe-pravosudie> (дата обращения 14.03.18)

15. Власенко Л.В. Налоговые правовые позиции судов: теория и практика. М., 2011. С. 87, 97

16. Лазарев В.В. Правовые позиции Конституционного Суда России. М., 2003. С. 334 - 371