

ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ОСНОВАНИЕ НАЛОГА: ПОНЯТИЕ И ПРИНЦИП

В.М. Зарипов

Юридическая компания «Пепеляев Групп», г. Москва, Россия

Информация о статье

Дата поступления –
15 ноября 2023 г.
Дата принятия в печать –
29 декабря 2023 г.
Дата онлайн-размещения –
20 марта 2024 г.

Рассмотрены существующие представления о понятии экономического основания налогов. Предложена и обоснована дефиниция понятия экономического основания налога как получения экономической выгоды, с которым налоговое законодательство связывает возникновение обязанности уплатить налог. Предложено понятие экономической выгоды и рассмотрены ее виды. Раскрыто содержание принципа экономического основания налога.

Ключевые слова

Принципы налогообложения,
экономическое основание
налога, экономическая выгода,
добавленная стоимость,
прибыль, чистый доход,
природная рента

THE ECONOMIC BASIS OF A TAX: THE CONCEPT AND THE PRINCIPLE

Vadim M. Zaripov

Pepeliaev Group, Moscow, Russia

Article info

Received –
2023 November 15
Accepted –
2023 December 29
Available online –
2024 March 20

The subject. The article investigates the legal content of the concept of the economic basis of a tax and the relevant principle. The reason for choosing this subject of investigation lies in the emerging practice of how the statutory principle applies which is set out in article 3(3) of the Russian Tax Code, according to which taxes and levies should have an economic basis. Purpose of the study. The article analyses the existing ideas about the economic basis of taxes, proposes and substantiates the legal definition of the concept, specifies the types of taxable economic benefit and discloses the content of the principle of the economic grounds of a tax.

Keywords

Principles of taxation, economic
basis of a tax, economic benefit,
added value, profit, net profit,
natural resource royalty

Methodology. The methodological framework comprises a systemic analysis of the provisions of Russian tax legislation, studying the practice of courts and administrative bodies, higher courts and opinions of experts, the historical background and the interrelation between the economic and legal aspects of taxation.

Conclusions. The economic basis of a tax should be understood to mean gaining an economic benefit to which tax legislation pegs the emergence of the obligation to pay the tax. Economic benefit should be understood as a positive economic outcome. The article delves into the types of economic benefit, which includes the following: added value, profit, net profit and natural resource royalty. To impose a specific tax, the principle of economic basis of a tax means an imperative requirement for the taxpayer to have relevant economic benefit.

1. Введение

В соответствии с п. 3 ст. 3 Налогового кодекса (далее – НК) РФ налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Несмотря на то, что принцип экономического основания налога был закреплен в налоговом зако-

нодательстве 25 лет назад, по-прежнему отсутствует какое-либо законодательное или доктринальное определение понятия экономического основания налога, в науке и практике до сих пор не раскрыто и содержание соответствующего принципа.

При этом закрепленная в п. 3 ст. 3 НК РФ норма-принцип всё чаще применяется судами¹. Так, по одному из спорных вопросов Конституционный Суд РФ и Высший Арбитражный Суд РФ, сославшись на данный принцип, пришли в своих решениях к прямо противоположным результатам², что лишь подчеркивает необходимость работы по раскрытию содержания данного понятия.

Налоговые правоотношения – это вид финансовых правоотношений. Как отмечает профессор М.В. Карасева, финансовое правоотношение по своей сущности является экономическим отношением [1, с. 17]. Поэтому рассматривая налоги как явление, следует сделать вывод, что при их установлении и взимании имеет значение не только законная форма, наличие которой с середины 1990-х гг. уделяется основное внимание в законодательстве, практике и научных исследованиях, но и содержание, отражающее экономико-правовую природу (сущность) налога.

Экономико-правовая природа налога выражается в том числе в экономическом основании налога (далее – ЭОН). В налогово-правовых исследованиях высказывается мнение, что попытки выявить сущность ЭОН и точно обрисовать его границы сталкиваются со сложными и юридически не определенными понятиями экономической теории, поэтому нет нужды устанавливать, что с исчерпывающей полнотой является ЭОН [2, с. 37].

Однако такой подход не позволяет с уверенностью применять положения п. 3 ст. 3 НК РФ. Более

того, такой подход способен привести к «экономической вульгаризации» налогового права.

Хорошо известны случаи, когда, опираясь, казалось бы, на экономическую логику и экономический смысл, высшие судебные органы выносили решения, вызывавшие серьезную критику и неприятие большинства специалистов. К таким решениям относится, например, Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О³, в котором упоминаются «условия для движения эквивалентных по стоимости, хотя и различных по направлению потоков денежных средств, одного – от налогоплательщика к поставщику в виде фактически уплаченных сумм налога, а другого – к налогоплательщику из бюджета в виде предоставленного законом налогового вычета». На основании такой «экономической логики» суд пришел к выводу, что вычеты по НДС невозможны, если товары были оплачены за счет заемных средств [3–5].

Другой пример – отказ Высшего Арбитражного Суда РФ и Конституционного Суда РФ признать право налогоплательщиков на возврат НДС, налога с продаж и акцизов лишь постольку, «поскольку сумма налога включалась ими в цену товара (работы, услуги) и фактически взималась не за счет их прибыли (результатов хозяйственной деятельности), а с покупателей (клиентов), т. е. фактических, но не юридических плательщиков налога»⁴. Выглядит вполне логично, но такое «боевое» применение экономической теории о перелагаемости косвенных налогов не нашло понимания ни среди налогоплательщиков, ни среди ученых [6–9].

¹ См.: п. 16 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, утв. Президиумом Верховного Суда РФ 4 июля 2018 г.; п. 58 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2018), утв. Президиумом Верховного Суда РФ 14 ноября 2018 г.; п. 29 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1 (2019), утв. Президиумом Верховного Суда РФ 24 апреля 2019 г.; п. 31 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2019), утв. Президиумом Верховного Суда РФ 17 июля 2019 г.; п. 42 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2019), утв. Президиумом Верховного Суда РФ 27 ноября 2019 г.; п. 43 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2020), утв. Президиумом Верховного Суда РФ 23 декабря 2020 г.; п. 35 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2021), утв. Президиумом Верховного Суда РФ 10 ноября 2021 г.; п. 18 Обзора судеб-

ной практики Верховного Суда РФ № 1 (2022), утв. Президиумом Верховного Суда РФ 1 июня 2022 г.

² См. определения Конституционного суда РФ от 1 октября 2009 г. № 1269-О-О и от 1 декабря 2009 г. № 1484-О-О, постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 8 декабря 2009 г. № 11715/09 и от 8 ноября 2011 г. № 5292/11.

³ Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью “Пром Лайн” на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2004. № 6.

⁴ См.: Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 сентября 1998 г. № 2345/98, Постановление Конституционного Суда РФ от 30 января 2001 г. № 2-П, Определение Конституционного Суда РФ от 2 октября 2003 г. № 317-О.

Приведенные примеры свидетельствуют об отсутствии разработанной методологии экономико-правового анализа налоговых отношений и об интуитивном, неотрефлексированном и недостаточно осознанном подходе к данному вопросу. Не случайно прозвучавшие призывы профессора А.А. Иванова стараться лучше уяснить суть сложившихся экономических отношений при разрешении налоговых споров⁵ вызвали у юристов опасения, что, «посчитав Экономикку с большой буквы единственной целью права, можно, к несчастью, спровоцировать конец Права с большой буквы» [10, с. 122].

В целях терминологической строгости необходимо отметить, что в настоящей статье речь идет не об *экономическом анализе права* (*Economics and Law, Economic Analysis of Law*), а об *экономико-правовом анализе* налоговых отношений как экономических по своей сути. В связи со сравнительно недавно зародившимся в России интересом к экономическому анализу права, развивающемуся за рубежом более полувека, начиная с работы Рональда Коуза [11, р. 72], данные понятия часто путают. Во втором случае преобладает категория справедливости, тогда как в первом – рациональности, т. е. оценки выбора того или иного поведения на основе эффективного соотношения выгод (преимуществ) и издержек (рисков) [12].

Предложение понимать принцип экономического основания налога как требование экономической логики сродни представлениям о возможностях так называемого принципа справедливости как универсального средства трактовки законов – в силу максимальной обобщенности и гуманности требование справедливости весьма привлекательно, однако малоприменимо в качестве практического инструмента и способно породить еще больше разночтений, поскольку представлений о ней неисчислимо множество⁶.

Один из идеологов налоговой реформы в России, С.Д. Шаталов отмечает, что законодательство о налогах и сборах при столь строгих требованиях к нему не должно предусматривать декларативных

положений, содержание и смысл которых не до конца определены, поскольку исполнение подобных положений затруднено, а само такое положение может послужить причиной споров [13, с. 31].

Поскольку в п. 3 ст. 3 НК РФ закреплена правовая норма, а не декларация, намерение или пожелание, ее адекватное толкование и применение невозможно без юридического определения понятия экономического основания налогов.

2. Предлагаемые определения и их обоснование

Ответить на вопрос, что такое ЭОН, – значит выяснить, на каком основании государство считает возможным взимать тот или иной налог.

Общепризнанная со времен Декларации прав человека и гражданина 1789 г. обязанность граждан участвовать в финансировании публичных потребностей сама по себе не объясняет, почему вводится тот или иной налог. Признавая, что категория «экономическое основание налога» еще нуждается в теоретическом осмыслении, С.И. Айвазян высказывал следующее соображение: «Не любой факт (событие, действие, состояние) может стать юридически значимым (юридическим) фактом, порождающим обязанность платить налог, а лишь тот, который свидетельствует о возникновении дохода, получении прибыли, приобретении имущества, увеличении его стоимости, появлении иного материального блага как в результате экономической деятельности налогоплательщика, так и по другим основаниям, не связанным с такой деятельностью (например, наследование, дарение). Эти экономические реалии и могут стать экономическим основанием налога» [14, с. 237].

По мнению С.В. Овсянникова, именно наличие в распоряжении налогоплательщика определенного блага, обладающего экономической ценностью, служит обязательной предпосылкой для возложения налоговой обязанности – данное положение закреплено в законодательстве в виде принципа, предполагающего наличие у каждого налога самостоятельного экономического основания [15, с. 47–48].

⁵ Пушкарская А. Судьям навязывают учебники экономики. Высший арбитражный суд зовет судить не только по букве закона, но и по существу // Коммерсантъ. 2012. 3 дек.; Устинов Г. Неформальный подход. Судей призвали пользоваться экономическим анализом при рассмотрении споров // Российская бизнес-газета. 2012. 11 дек.

⁶ На наш взгляд, можно говорить о справедливости, в том числе и в налоговой сфере, как сверхпринципе, метапринципе, принципе принципов, еще точнее – как об идеале, способом приближения к которому выступает вся система права и деятельность юристов (юриспруденция). Показательно, что упоминание о принципе справедливости было исключено из п. 1 ст. 3 части первой НК РФ при первой же редакции через полгода после ее введения в действие.

Одним из первых целенаправленное определение ЭОН дал А.П. Юденков: «Экономическое основание – это такие экономические состояния и процессы, которые предполагают образование источника налога, в частности, появление у налогоплательщика определенных доходов и имущества» [16, с. 37]. Схожие соображения высказывает в своей работе А.В. Чуркин: «Экономическим основанием налога следует считать появление у налогоплательщика определенного материального блага, которое предопределяет возникновение обязанности уплаты налога и реально может служить источником налога» [17, с. 87].

С указанием на источник в приведенных определениях можно согласиться лишь условно, в смысле указания на некую экономическую субстанцию: с учетом денежного способа уплаты налогов (ст. 45 НК РФ) под источником для уплаты налога следует понимать всё же имевшиеся ранее или вновь полученные денежные средства.

Чтобы найти ответ на поставленный вопрос, следует вспомнить, что налогообложение есть процесс принудительного перераспределения вновь созданных материальных благ в обществе. Так, еще профессор С.Д. Цыпкин отмечал, что «налоги – форма перераспределения национального дохода» [18, с. 128]. Следовательно, налогоплательщик, у которого нет материальных благ, не может подвергаться налогообложению. Но перераспределению подлежит не уже имеющееся у налогоплательщика имущество, а его прирост, т. е. улучшение благосостояния. Не случайно С.Г. Пепеляев подчеркивает, что совокупность различных форм доходов на макроэкономическом уровне образует национальный

доход, который и является источником налогов [19, с. 213]. Такого же мнения придерживается коллектив авторов под руководством Н.Г. Кузнецова: «Источником налогов выступает новая стоимость, т. е. национальный доход, созданный в производстве трудом, природными ресурсами и капиталом» [20, с. 91].

Конституционный Суд РФ в своих решениях для этих целей использует термин «экономический объект»: «Нормативно-правовое регулирование в сфере налогов и сборов относится к компетенции законодателя, который обладает достаточно широкой дискрецией в выборе конкретных направлений и содержания налоговой политики, самостоятельно решает вопрос о целесообразности налогообложения тех или иных экономических объектов, руководствуясь при этом конституционными принципами регулирования экономических отношений»⁷.

По нашему мнению, этот прирост имущества можно обозначить термином «экономическая выгода»⁸.

Исходя из системы существовавших ранее и существующих в настоящее время в мире основных налогов, можно выделить различные виды экономической выгоды – чистый доход, прибыль, сверхприбыль⁹, рента (как природная рента, так и регулярно получаемый доход от использования капитала), добавленная стоимость (если точнее – добавленная ценность). Получение этих и других видов экономической выгоды и дает государству основание взимать налог.

В ст. 1 Закона РФ от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость»¹⁰ содержалось следующее положение, подобного которому не найти, к сожалению, в отношении других налогов:

⁷ Постановления Конституционного Суда РФ от 22 июня 2009 г. № 10-П, от 16 июля 2012 г. № 18-П, от 25 декабря 2012 г. № 33-П, от 1 июля 2015 г. № 19-П, от 31 мая 2016 г. № 14-П, от 31 марта 2022 г. № 13-П, от 26 января 2023 г. № 4-П, от 31 мая 2023 г. № 28-П; определения Конституционного Суда РФ от 16 июля 2009 г. № 939-О-О, от 1 октября 2009 г. № 1345-О-О, от 24 февраля 2011 г. № 197-О-О, от 1 марта 2011 г. № 273-О-О, от 12 апреля 2011 г. № 440-О-О, от 29 сентября 2011 г. № 1338-О-О, от 4 июня 2013 г. № 873-О, от 23 июня 2015 г. № 1259-О.

⁸ Необходимо отметить, что экономическая выгода служит основанием для определения понятия дохода в ст. 41 НК РФ, а также упоминается в ст. 105.15 «Подготовка и представление документации в целях налогового контроля», в ст. 257 «Порядок определения стоимости амортизируемого имущества» и в ст. 268.1 «Особенности признания доходов и расходов при приобретении предприятия как

имущественного комплекса» НК РФ. Гражданский кодекс (далее – ГК) РФ содержит упоминания о полученной или упущенной выгоде, а также о выгодоприобретателе (в случаях, когда сторона по сделке не является получателем выгоды, т. е. происходит «расщепление» субъектов и отношений).

⁹ В основном сверхприбыль облагается косвенно и весьма ограниченно, в виде акцизов и специфического налога на игровой бизнес. Однако российская практика знает пример взимания прямого обложения сверхприбыли в период НЭПа (Постановление ЦИК СССР, СНК СССР от 18 мая 1927 г. «О государственном налоге на сверхприбыль»). 2023 г. ознаменовал возвращение налога на сверхприбыль в налоговую систему России в качестве разового платежа.

¹⁰ Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Российская газета. 1992. 10 марта.

«Настоящим Законом вводится налог на добавленную стоимость. Налог представляет собой форму 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». По сути, в законе давалось определение налога на добавленную стоимость как формы изъятия в бюджет части добавленной стоимости, возникающей у налогоплательщика.

Действительно, налог – это по существу изъятие соответствующей части добавленной стоимости (в России – 9,09 или 16,67 %¹¹), чистого дохода физического лица (9, 13, 15, 30, 35 %) прибыли организации (3, 5, 9, 10, 13, 15, 20, 30 %) и т. д. Поэтому по аналогии с приведенным определением налог на прибыль можно определить как форму изъятия в бюджет части прибыли, полученной организацией, налог на доходы физических лиц – как форму изъятия в бюджет части чистого дохода, полученного физическим лицом, и т. д.

Иными словами, экономическое основание налога – это то, что им облагается, что, собственно, подвергается налогообложению, т. е. изъятию в публичные фонды и перераспределению. Это можно сравнить с приобретением пирога, соответствующей частью которого налогоплательщик должен поделиться с окружающими.

В то же время следует согласиться с уточняющим замечанием А.И. Худякова и Г.М. Бродского, что «вопреки распространенному мнению, уплата налога с дохода не означает, что при таком налоге доход делится на две части: одну часть налогоплательщик должен отдать государству в форме налога, а другую часть вправе оставить себе в своей собственности. Данный налог означает лишь то, что налогоплательщик должен уплатить налог в размере, соответствующем определенной части дохода» [21, с. 17]. Тем са-

мым в качестве налога изымается именно экономическая выгода, а не полученный в любой форме валовой доход (в том числе выручка от реализации). Источником для уплаты налога служит как полученный в денежной форме валовой доход, сформировавший облагаемую экономическую выгоду, так и другие денежные средства, полученные ранее или позднее, – именно они отчуждаются в пользу государства или муниципалитета.

Неправильно говорить, например, что налогом на добавленную стоимость облагаются операции по реализации товаров, работ, услуг¹². Реализация – это юридический факт, который в качестве объекта налогообложения служит спусковым крючком в механизме исчисления налога. Невозможно изъять и перераспределить в качестве налога часть юридического факта. В Постановлении от 17 февраля 2009 г. № 9181/08 Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ верно указал, что «налогом на добавленную стоимость облагается фактически полученная обществом экономическая выгода» (в данном случае – добавленная стоимость).

Довольно часто ЭОН отражено в самом названии налога: прямо указывается, часть какой имеющейся у налогоплательщика экономической выгоды изымается в публичных интересах (налог на прибыль, налог на добавленную стоимость). Это и понятно, ведь названия явлений должны отражать их суть. Однако в ряде случаев экономическое основание налога неочевидно (акциз, социальные налоги¹³, налог на доходы физических лиц, налог на добычу полезных ископаемых), а порой намеренно скрыто законодателем. Например, путем взимания налога на пользователей автомобильных дорог¹⁴ изымалась часть выручки, а посредством специального налога¹⁵ – часть добавленной стоимости¹⁶. В таких случаях об экономическом основании необходимо судить в первую очередь по тому, к обложению какого экономического показателя приводят установ-

¹¹ Если понимать под налоговой ставкой долю изъятия соответствующей экономической выгоды, то для НДС настоящие (реальные) ставки – 10/110 и 20/120, а ставки в размере 0, 10 и 20 % – расчетные (технические).

¹² Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 2 октября 2007 г. № 3355/07.

¹³ Здесь и далее под социальными налогами понимаются как единый социальный налог, так и обязательные страховые взносы в социальные фонды.

¹⁴ См. ст. 5 Закона РФ от 18 октября 1991 г. № 1759-1 «О дорожных фондах в Российской Федерации».

¹⁵ См. п. 25 Указа Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2270 «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней».

¹⁶ Традиция скрывать облагаемый вид экономической выгоды уходит корнями в прошлое. Так, при Иване III указанием на целевой характер скрывалась истинная природа пищевых (для литья пушек), полоняничных (для выкупа ратных людей), засечных (для сооружения засечных линий на южных и юго-восточных окраинах России), стрелецких (на содержание регулярной армии) налогов, см.: [22, с. 82].

ленные объект налогообложения и порядок исчисления налога¹⁷.

Проведенные исследования позволяют дать следующее определение. Экономическое основание налога – это получение экономической выгоды, с которым налоговое законодательство связывает возникновение обязанности уплатить налог. Поскольку ключевые слова в данном определении – «получение экономической выгоды», сразу же возникает вопрос – что следует под ней понимать? Подлежащий дележу «пирог» – это положительный результат какой-то экономической деятельности (обмена) или обладания определенными видами имущества, это приращение имущества налогоплательщика, означающее улучшение его имущественного положения. Экономическая выгода – это положительный результат экономического обмена¹⁸ или обладания определенными видами имущества¹⁹. Наиболее распространенные виды экономической выгоды – добавленная стоимость, прибыль, чистый доход и природная рента.

Предложенное определение ЭОН означает, что право государства требовать уплаты налога предопределено не наличием объекта налогообложения, как считается [17, с. 188], а наличием экономического основания, т. е. получением налогоплательщиком той или иной экономической выгоды.

3. Виды экономической выгоды

Основной вид экономической выгоды – чистый доход, что соответствует представлениям классиков экономической теории о том, что налогами должен облагаться доход, а не капитал. Так, Н.И. Тургеневым указывалось, что «налог должен быть всегда взим

аем с дохода, и притом с чистого дохода» [23, с. 22]. Причем чистый доход может быть как реально (фактически) полученным, например заработная плата²⁰, так и вмененным, т. е. заранее установленным, приписываемым и довольно условным²¹.

Прибыль – это «коммерческий» вид чистого дохода, т. е. чистый доход, получаемый организациями. Чистый доход, получаемый индивидуальными предпринимателями, прибылью называть не принято, хотя по смыслу абз. 3 п. 1 ст. 2 ГК РФ, определяющего понятие «предпринимательская деятельность», и ст. 23 «Предпринимательская деятельность гражданина» ГК РФ, деятельность индивидуальных предпринимателей направлена именно на извлечение прибыли. Не случайно ст. 221 «Профессиональные налоговые вычеты» НК РФ содержит отсылку к гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Особые части (подвиды) чистого дохода – сверхприбыль от продажи определенных товаров – как правило, пользующихся повышенным спросом²², а также природная рента (тоже своего рода сверхприбыль), образуемая лишь за счет эксплуатации природных ресурсов и подлежащая в силу этого повышенному изъятию (обложению)²³. Так называемый избыточный доход, облагаемый налогом на роскошь, – это также особый подвид чистого дохода. В чистом доходе можно выделить такой подвид, как прирост капитала (увеличение стоимости имущества)²⁴. Чистый доход формирует и экономия на расходах по сравнению с обычным, например экономия от привлечения социально обеспеченных трудовых ресурсов (основание для взимания социального

¹⁷ Например, разделом 4 Особенной части НК Республики Казахстан (далее – РК) предусмотрен корпоративный подоходный налог. Однако с учетом положений ст. 100 о необходимости вычета расходов, понесенных в связи с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода, можно сделать вывод, что НК РК фактически предусматривает взимание налога на прибыль организаций.

¹⁸ В терминологии А.П. Юденкова – экономического процесса.

¹⁹ В терминологии А.П. Юденкова – экономического состояния.

²⁰ См. также Постановление Конституционного Суда РФ от 28 октября 1999 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности статьи 2 Федерального закона о внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации “О налоге на прибыль предприятий и организаций” в связи с жалобой ОАО Энергомашбанк».

²¹ В историческом плане к вмененным налогам можно отнести не только подушную подать и существовавший во

Франции и других европейских странах налог на окна (основанный на внешнем признаке благосостояния – количестве окон и дверей, выходящих на улицу), но и большинство других налогов, поскольку система «налогового администрирования» не позволяла уверенно выявлять полученную экономическую выгоду и определять ее размер.

²² Среди исторических аналогов современных акцизов – акцизы на мыло, керосин, спички, соль, сахар, шоколад, алкоголь, хрусталь, ювелирные изделия, мебель.

²³ Хотя налогообложение горных промыслов осуществлялось в России еще в XVII в., горная подать как форма платы за пользование недрами была введена в 1719 г. Петром I, она взималась натурой в размере десятой доли валовой добычи полезных ископаемых, см.: [24, с. 43].

²⁴ В настоящее время налог на прирост капитала фактически является частью налога на прибыль организаций и НДФЛ, так как эти налоги взимаются и в случае продажи имущества по цене, большей, чем цена приобретения.

налога) или, например, в виде так называемой материальной выгоды (основание для взимания НДС в строго определенных законом случаях).

Особый (синтетический) вид экономической выгоды – добавленная стоимость, которая состоит в основном из расходов на оплату труда и прибыли.

Использование различных видов экономической выгоды, а не какого-то одного, как это предлагается сторонниками теории единого налога (на землю, недвижимость, капитал, доходы или расходы)²⁵, связано с необходимостью максимально точно уловить платежеспособность налогоплательщиков.

В исторической ретроспективе становится заметным, что при неизменности перечня облагаемых выгод предмет налогообложения и объект налогообложения постоянно меняются. Если когда-то признаваемыми для целей налогообложения признаками роскоши были камин, кареты и трости, то сегодня – дорогие автомобили, яхты и жилье. Продажа соли и спичек когда-то позволяла получать сверхприбыли, сегодня наиболее выгодно продавать нефтепродукты. Государствами ведется постоянный отбор предметов и объектов, которые могут служить надежным индикатором возникновения у налогоплательщика экономических выгод. Поэтому, например, явно обладающие «налоговым потенциалом» картины известных мастеров или уникальные ювелирные изделия, администрировать наличие или передачу которых в условиях свободного делового оборота крайне сложно или практически невозможно, до сих пор не рассматриваются в качестве предметов налогообложения.

Несмотря на существующие представления, большинство действовавших ранее налогов, если внимательно приглядеться, имели экономическое основание. В качестве примера «странных» налогов приводится так называемый налог на воздушную колонну, которым облагались выступающие эркеры и балконы вплоть до начала XX в. Считается, что возник он в результате появления теории, обосновывающей, что эркер или балкон покоятся на воздушной колонне, основание которой находится на земле, принадлежащей городу, в силу чего их следовало облагать налогом [25, с. 302]. Это скорее правовое объяснение, а экономическое основание заключается в наличии внешних признаков (индикаторов) зажиточности и, соответственно, налоговой платеже-

способности. Конечно, можно говорить о слишком приблизительной и порой ошибочной оценке благосостояния налогоплательщиков подобным образом. Однако не следует забывать, что эти налоги соответствовали уровню общественного развития и реальным возможностям того, что сегодня мы называем налоговым администрированием.

Вызывающий сомнения [26, с. 20] налог на холостяков, одиноких и бездетных граждан, взимаемый с 1 октября 1941 г. до 1 января 1992 г., также имел экономическое основание, а именно изъятие части дискреционного (свободного) чистого дохода, который у физических лиц, не имеющих детей и иждивенцев, объективно выше. По сути этот налог выступал инструментом семейного налогообложения и соответствующего перераспределения налоговой нагрузки.

4. Содержание принципа экономического обоснования налога

«Внутренняя природа налога должна быть руководящим принципом в определении его последствий, а не просто этикеткой или названием налога. <...> Концепция правового характера налога как руководящего принципа является не только вопросом, вызывающим озабоченность *a posteriori*; после введения налога ответы на неразрешенные вопросы должны быть найдены в самой природе налога, если, конечно, политические решения, как это уже отмечалось в истории законодательства, не приведут к необходимости отклонений от характера налога. Кроме того, правовой характер обязан быть вопросом, требующим первоочередного внимания. При разработке налога он должен быть руководящим принципом, не становясь, однако, нестерпимым “корсетом”. Природа налога должна обеспечивать оптимальную модель, отклонения от которой могут разрешаться только после проведения подробных обсуждений, с тем чтобы налоговое законодательство не представляло собой мешанину зачастую краткосрочных политических интересов», – так профессор Бен Дж. Терра отмечал роль экономико-правовой природы налога, позволяющей найти ответы на возникающие при взимании налога вопросы [27, с. 13].

А.И. Худяков и Г.М. Бродский обращают особое внимание на взаимосвязь экономики и права в налогах: «Налоговое отношение, являясь разновидностью экономического отношения, обладает собственными

²⁵ Подробнее см.: [22, с. 40–41].

объективными закономерностями, которые государство должно учитывать, устанавливая налог и определяя его правовой режим. Если государство не будет учитывать закономерностей, присущих налоговому отношению как разновидности экономического отношения, то рано или поздно экономическое содержание налогового отношения «восстанет» против своей правовой формы» [21, с. 34].

Из п. 3 ст. 3 НК РФ следует, что любой взимаемый налог в любом случае должен иметь экономическое основание. Следовательно, принцип экономического основания налога – это императивное требование наличия у налогоплательщика соответствующей экономической выгоды для нормативного установления налога и его взимания в конкретной ситуации.

Исторические корни принципа ЭОН можно найти в сформулированном А. Смитом принципе справедливости, согласно которому взносы членов общества на содержание правительства должны быть соразмерны получаемым выгодам.

Принцип ЭОН должен учитываться не только при установлении новых налогов, но и при установлении налоговых льгот, а также при толковании и применении налогового законодательства.

5. Основные выводы

Понятие экономического основания налога, заложенное в налоговую систему при принятии НК РФ,

всё шире входит в правовой оборот, принцип экономического основания налога всё чаще применяется на практике. Задача достижения правовой определенности требует наполнения и понятия, и принципа конкретным общепризнанным содержанием.

Системный анализ норм налогового законодательства России, изучение правовых позиций высших судебных органов и мнений специалистов, исторический и экономический аспекты налогообложения позволяют прийти к выводу, что под экономическим основанием налога следует понимать получение экономической выгоды, с которым налоговое законодательство связывает возникновение обязанности уплатить налог. При этом под экономической выгодой следует понимать положительный экономический результат. Среди экономической выгоды можно выделить добавленную стоимость, прибыль, чистый доход, природную ренту. Принцип экономического основания налога – это императивное требование наличия у налогоплательщика соответствующей экономической выгоды для взимания конкретного налога.

Следует подчеркнуть, что обращение к понятию ЭОН связано не с «экономическим анализом права», а с экономико-правовым анализом налоговых отношений.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Карасева М. В. Финансовое правоотношение : дис. ... д-ра юрид. наук / М. В. Карасева. – Воронеж, 1998. – 304 с.
2. Каменков М. В. Содержание принципа экономической основанности налогов / М. В. Карасева // *Налоговед.* – 2014. – № 2. – С. 30–38.
3. Зарипов В. М. Конституция или НДС? / В. М. Зарипов // *ЭЖ-Юрист.* – 2004. – № 31. – С. 3–5.
4. Бутурлин А. Реальные разработки. Конституционный Суд РФ вводит новый 18%-й налог с оборота / А. Бутурлин // *ЭЖ-Юрист.* – 2004. – № 31. – С. 5–6.
5. Егорова Е. Конституционный Суд России подменил законодателя / Е. Егорова // *Бизнес-адвокат.* – 2004. – № 22. – С. 12–17.
6. Ивлиева М. Ф. О конституционности налога с продаж / М. Ф. Ивлиева // *Ваш налоговый адвокат.* – 2001. – № 2. – С. 37–47.
7. Зарипов В. М. Прямой разговор о косвенных налогах (к вопросу о возврате из бюджета косвенных налогов) / В. М. Зарипов // *Современное право.* – 2001. – № 10. – С. 25–32.
8. Худанова А. Ю. О возврате из бюджета косвенных налогов / А. Ю. Худанова // *Ваш налоговый адвокат.* – 2002. – № 1. – С. 48–54.
9. Пепеляев С. Г. О юридической классификации налогов / С. Г. Пепеляев, Е. В. Кудряшова // *Налоговый вестник.* – 2002. – № 6. – С. 28–41.
10. Барьер Ф. Цивилистические правовые традиции под вопросом (по поводу докладов Doing Business Всемирного банка) : пер. с фр. / Ф. Барьер, А. Грядов, Ф. Дидье, Ф. Дюпишо. – М., 2007. – X, 171 с.
11. Coase R. The Problem of Social Cost / R. Coase // *Journal of Law and Economics.* – 1960. – № 1. – P. 58–82.

12. Познер Р. Экономический анализ права : в 2 т. / Р. Познер. – СПб. : Экономическая школа, 2004. – Т. 1. – 544 с.; Т. 2. – 464 с.
13. Шаталов С. Д. Комментарий к части первой Налогового кодекса / С. Д. Шаталов. – М., 1999. – 624 с.
14. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая / под общ. ред. В. И. Слома и А. М. Макарова. – 2-е изд. – М. : Статут, 2000. – 518 с.
15. Овсянников С. В. Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права / С. В. Овсянников // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 2009. – № 1. – С. 43–62.
16. Юденков А. П. Новый закон – новые проблемы / А. П. Юденков // Налоговый вестник. – 1999. – № 8. – С. 32–39.
17. Чуркин А. В. Объект налогообложения: правовые характеристики / А. В. Чуркин. – М. : Юристъ, 2003. – 120 с.
18. Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы / С. Д. Цыпкин. – М., 1973. – 222 с.
19. Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Юристъ, 2005. – 590 с.
20. Налоговое право России : учеб. пособие / под ред. Н. Г. Кузнецова. – М. ; Ростов н/Д., 2003. – 254 с.
21. Худяков А. И. Теория налогообложения : учеб. пособие / А. И. Худяков, Г. М. Бродский. – Алматы : Норма-К, 2002. – 392 с.
22. Тургенев Н. И. Опыт теории налогов / Н. И. Тургенев // У истоков финансового права / сост. А. А. Ялбунганов ; под ред. А. Н. Козырина. – М. : Статут, 1998. – Т. 1. – С. 107–274.
23. Толкушкин А. В. История налогов в России / А. В. Толкушкин. – М. : Юристъ, 2001. – 432 с.
24. Налоговое право : учеб. пособие / под ред. А. В. Брызгалова. – М. : Аналитика-Пресс, 1997. – 600 с.
25. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения / И. А. Майбуров. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 432 с.
26. Васянина Е. Л. Проблемы определения экономического основания налога по законодательству Российской Федерации и в практике российских судов / Е. Л. Васянина // Налог. – 2012. – № 2. – С. 12–28.
27. Терра Б. Дж. Введение в налог на добавленную стоимость в ЕС / Б. Дж. Терра. – Paris : OECD, 1995. – VI, 200 с.

REFERENCES

1. Karaseva M.V. *A financial legal relationship*, Doct. Diss. Voronezh, 1998. 304 p. (In Russ.).
2. Kamenkov M.V. The substance of the principle of taxes being economically grounded. *Nalogoved = Tax Expert*, 2014, no. 2, pp. 30–38. (In Russ.).
3. Zaripov V.M. The Constitution, or VAT?. *EZh-Yurist*, 2004, no. 31, pp. 3–5. (In Russ.).
4. Buturlin A. Actual developments. The Russian Constitutional Court introduces a new 18% tax on turnover. *EZh-Yurist*, 2004, no. 31, pp. 5–6. (In Russ.).
5. Egorova E. The Russian Constitutional Court has replaced the legislature. *Biznes-advokat = Business lawyer*, 2004, no. 22, pp. 12–17. (In Russ.).
6. Ivlieva M.F. Regarding the constitutionality of a sales tax. *Vash nalogovyi advokat = Your Tax Lawyer*, 2001, no. 2, pp. 37–47. (In Russ.).
7. Zaripov V.M. Plain talk about indirect taxes (regarding indirect taxes being refunded from the state budget). *Sovremennoe pravo = Modern Law*, 2001, no. 10, pp. 25–32. (In Russ.).
8. Khudanova A.Yu. Having indirect taxes refunded from the state budget. *Vash nalogovyi advokat = Your Tax Lawyer*, 2002, no. 1, pp. 48–54. (In Russ.).
9. Pepeliaev S.G., Kudryashova E.V. Regarding the legal classification of taxes. *Nalogovyi vestnik = Tax Bulletin*, 2002, no. 6, pp. 28–41. (In Russ.).
10. Barrier F., Gryadov A., Didier Ph., Dupichot Ph. *Civil law traditions are being challenged (regarding the Doing Business reports of the World Bank)*, translated from French. Moscow, 2007. X + 171 p. (In Russ.).
11. Coase R. The Problem of Social Cost. *Journal of Law and Economics*, 1960, no. 1, pp. 58–82.

12. Pozner R. *An economic analysis of the law*, in 2 volumes. St. Petersburg, School of Economics Publ., 2004. Vol. 1. 544 p.; Vol. 2. 464 p. (In Russ.).
13. Shatalov S.D. *Commentary on Part One of the Tax Code*. Moscow, 1999. 624 p. (In Russ.).
14. Slom V.I., Makarov A.M. (eds.). *An article-by-article commentary on the Russian Tax Code. Part One*, 2nd ed. Moscow, Statut Publ., 2000. 518 p. (In Russ.).
15. Ovsyannikov S.V. Formats and boundaries of interrelation of civil and tax law. *Vestnik Vysshego Arbitrazhnogo Suda Rossiiskoi Federatsii*, 2009, no. 1, pp. 43–62. (In Russ.).
16. Yudenkov A.P. A new law means new challenges. *Nalogovyi vestnik = Tax Bulletin*, 1999, no. 8, pp. 32–39. (In Russ.).
17. Churkin A.V. *A taxable item: legal characteristics*. Moscow, Yurist Publ., 2003. 120 p. (In Russ.).
18. Tsympkin S.D. *Revenues of the USSR state budget. Legal matters*. Moscow, 1973. 222 p. (In Russ.).
19. Pepeliaev S.G. (ed.). *Tax law*. Moscow, Yurist Publ., 2005. 590 p. (In Russ.).
20. Kuznetsov N.G. (ed.). *Tax law in Russia*, Teaching aid. Moscow, Rostov-on-Don, 2003. 254 p. (In Russ.).
21. Khudyakov A.I., Brodsky G.M. *The theory of taxation*, Teaching aid. Almaty, Norma-K Publ., 2002. 392 p. (In Russ.).
22. Turgenev N.I. Experience of the theory of taxes, in: Yalbulganov A.A. (comp.), Kozyrin A.N. (ed.). *U istokov finansovogo prava*, Moscow, Statut Publ., 1998, vol. 1, pp. 107–274. (In Russ.).
23. Tolkushkin A.V. *The history of taxes in Russia*. Moscow, Yurist Publ., 2001. 432 p. (In Russ.).
24. Bryzgalin A.V. (ed.). *Tax law*, Teaching aid. Moscow, Analitika-Press Publ., 1997. 600 p. (In Russ.).
25. Maiburov I.A. *A theory and history of taxation*. Moscow, YuNITI-DANA Publ., 2010. 432 p. (In Russ.).
26. Vasyanina E.L. The challenges of determining the economic basis of a tax under Russian legislation and in the practice of Russian courts. *Nalogi = Taxes*, 2012, no. 2, pp. 12–28. (In Russ.).
27. Terra B.J. *Introduction to value added tax in the EC*. Paris, OECD Publ., 1995. VI + 200 p. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Зарипов Вадим Маратович – руководитель аналитической службы
Юридическая компания «Пепеляев Групп»
125047, Россия, г. Москва, ул. Тверская-Ямская, 39/1
SPIN-код РИНЦ: 8376-7026; AuthorID: 942879
E-mail: v.zaripov@pgplaw.ru

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Vadim M. Zaripov – Head of Analytical Service
Pepeliaev Group
39/1, Tverskaya-Yamskaya ul., Moscow, 125047, Russia
RSCI SPIN-code: 8376-7026; AuthorID: 942879
E-mail: v.zaripov@pgplaw.ru

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Зарипов В.М. Экономическое основание налога: понятие и принцип / В.М. Зарипов // *Правоприменение*. – 2024. – Т. 8, № 1. – С. 54–63. – DOI: 10.52468/2542-1514.2024.8(1).54-63.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Zaripov V.M. The economic basis of a tax: the concept and the principle. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2024, vol. 8, no. 1, pp. 54–63. DOI: 10.52468/2542-1514.2024.8(1).54-63. (In Russ.).