

**Налоги и налогообложение***Правильная ссылка на статью:*

Братко Т.Д. — Экономическое основание и справедливость налогообложения: новый взгляд на старую проблему // Налоги и налогообложение. – 2023. – № 6. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.6.69607 EDN: QBQRBM URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=69607](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=69607)

**Экономическое основание и справедливость налогообложения: новый взгляд на старую проблему****Братко Татьяна Дмитриевна**

ORCID: 0000-0003-4682-573X

преподаватель Департамента международного и публичного права, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

105187, Россия, г. Москва, ул. Щербаковская, 38, каб. 805

✉ bratkotatiana@gmail.com



[Статья из рубрики "Теория и история налогообложения"](#)

**DOI:**

10.7256/2454-065X.2023.6.69607

**EDN:**

QBQRBM

**Дата направления статьи в редакцию:**

12-01-2024

**Дата публикации:**

19-01-2024

**Аннотация:** Поиски критериев экономически обоснованного и справедливого налогообложения ведутся юристами давно в рамках философско-правовых, конституционно-правовых и налогово-правовых исследований. Зачастую такие исследования являются односторонними и неполными, а выработанные по их результатам критерии, как и определение понятия «экономическое основание налога», – неудовлетворительными, непригодными к практическому применению. Без понимания экономического основания налога невозможно дать ответы на многие практические вопросы, в частности: имеет ли конкретный налог экономическое основание, не нарушен ли конституционный принцип экономической обоснованности налогообложения, закрепленный Налоговым кодексом Российской Федерации? Цель настоящей статьи – сформулировать новое универсальное практическое применимое определение понятия

«экономическое основание налога», отражающее современные российские и зарубежные представления о фискальном общественном договоре и конституционных принципах налогообложения. Для достижения этой цели автор прибегает к сравнительному анализу двух несовместимых принципов справедливого налогообложения: принципа эквивалентности (выгоды), вытекающего из «индивидуалистической» англо-саксонской концепции, и принципа учета фактической способности к уплате налога, характерного для континентальной европейской доктрины государства всеобщего благосостояния. Принцип эквивалентности (выгоды) впервые находит развитие в бенефициарной теории экономического основания налога, которая изложена в настоящей статье. Бенефициарная теория предлагает нетрадиционное для российского налогового права понимание экономического основания налога и устанавливает более четкий – по сравнению с ранее известными – критерий наличия (отсутствия) экономического основания налога. Этот критерий позволяет выявлять экономически не обоснованные налоги, не соответствующие нормам Конституции РФ и налогового законодательства, а значит, может применяться, при: 1) оспаривании конституционности положений законодательства о налогах и сборах; 2) признании недействующими нормативных правовых актов, устанавливающих экономически не обоснованные налоги. По итогам анализа российской практики автор, используя разработанную им бенефициарную теорию, дает оценку экономической обоснованности налога на бездействие и транспортного налога, уплачиваемого собственником неэксплуатируемого воздушного судна.

#### **Ключевые слова:**

экономическая обоснованность налогообложения, нечрезмерное налоговое бремя, справедливость налогообложения, теория общественного договора, фискальный общественный договор, оспаривание бюджетных расходов, транспортный налог, налог на бездействие, принципы налогового права, конституционность налога

#### **1. Введение**

«Налоги, – говорил Уинстон Черчилль, – есть зло, зло неизбежное, но всё же зло, и чем меньше у нас налогов, тем лучше» (Action This Day – Winter 1881-82, 1906-07, 1931-32, 1956-57 // International Churchill Society. URL : <https://winstonchurchill.org/publications/finest-hour/finest-hour-133/action-this-day-winter-1881-82-1906-07-1931-32-1956-57/>). Что же является обоснованием этого «необходимого зла»? Каковы критерии его «необходимости»? Например, российский транспортный налог – зло «необходимое» или «чрезмерное», не имеющее экономического основания?

#### **2. Теория фискального общественного договора**

Ответы на первый и второй вопросы дает теория фискального общественного договора. Такой договор является соглашением между гражданами и публичными властями, по которому публичные власти обязуются предоставлять гражданам публичные услуги и обеспечивать их доступ к иным публичным благам, а граждане обязуются в обмен на полученные публичные блага платить налоги [1-3]. С экономической точки зрения договорные отношения предполагают, что [4-5]:

- а) стороны доверяют друг другу;

б) налогоплательщики могут отказаться от исполнения своих встречных обязательств, вытекающих из фискального общественного договора, то есть вправе не платить налоги, если:

- налогоплательщики не считают необходимыми и не хотят получать публичные блага, предоставляемые публичными властями;
- публичные власти явно не исполняют свои обязательства из фискального общественного договора, например не обеспечивают общественную безопасность, охрану здоровья граждан, условия для реализации права на образование.

В связи с этим на практике нередко встает вопрос о низкой эффективности использования публичных финансовых ресурсов (о проблеме низкой эффективности использования публичных ресурсов подробнее см. [\[6\]](#)). Обеспечение общественной безопасности, охраны здоровья граждан, предоставление иных публичных благ и создание условий для достойной жизни всех членов общества являются не формами или видами благотворительности, а обязанностями, предусмотренными фискальным общественным договором и вытекающими из принципа справедливости. Для исполнения таких обязанностей нужны средства, которые в рамках фискальной финансовой деятельности публично-правовых образований собираются с помощью налогообложения (о понятии фискальной финансовой деятельности см. [\[7\]](#)). Необходимо «участие каждого члена общества в формировании публичного фонда денежных средств (бюджета) посредством уплаты налогов» (определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 24.07.2020 № 305-ЭС20-8184 по делу № А40-58198/2018).

Как верно отмечает И. А. Цинделлиани, «в публичных финансах государства воплощаются ... базовые закономерности функционирования экономических отношений» [\[8\]](#). Существование политически и экономически организованного общества без налогообложения невозможно. «Налогообложение – это цена, которую мы платим за цивилизацию, за наши социальные, гражданские и политические институты, за охрану жизни и имущества, без которых мы должны были бы обращаться к закону силы. Когда налоги с соблюдением принципа равенства вводятся волей тех, кто их платит, налоги должны рассматриваться не как повод для недовольства, а как наш справедливый вклад в общее благо» (Journal of the House of Representatives of the State of Vermont, October Session, 1851. Burlington : University of California Press, 1852. P. 369. URL : [https://www.google.ru/books/edition/Journal\\_of\\_the\\_House\\_of\\_Representatives/C31DAQAAM/hl=ru&gbpv=1&pg=RA1-PA369&printsec=frontcover](https://www.google.ru/books/edition/Journal_of_the_House_of_Representatives/C31DAQAAM/hl=ru&gbpv=1&pg=RA1-PA369&printsec=frontcover)).

### **3. Справедливый размер налогового бремени**

Спорным является вопрос о том, что именно представляет собой «справедливый вклад» или «справедливый размер налогового бремени», нечрезмерное налоговое бремя. На этот вопрос с теоретической точки зрения можно отвечать по-разному. В частности, существует два несовместимых принципа справедливого налогообложения [\[9, с. 12-39\]](#):

- 1) принцип учета фактической способности к уплате налога;
- 2) принцип эквивалентности (выгоды).

Принцип учета фактической способности к уплате налога, связанный со справедливыми требованиями обеспечения достойной жизни граждан, более характерен для континентальной европейской доктрины государства всеобщего благосостояния, а

принцип эквивалентности (выгоды) – для «индивидуалистической» англо-саксонской концепции. Соответствующий демократическим началам принцип эквивалентности (выгоды) в конечном счете позволяет налогоплательщикам контролировать бюджетные расходы и оспаривать их легитимность в суде (об этом подробнее см. [\[10-11\]](#)). Важно учитывать, что реализация права налогоплательщика на оспаривание бюджетных расходов возможна лишь при создании публичными властями определенных условий. Одно из таких условий – обеспечение «постоянного, всестороннего и максимально открытого доступа к информации о деятельности всех органов государственной власти и местного самоуправления, а также деятельности конкретных должностных лиц» [\[12\]](#), на необходимость которого справедливо указывает В. В. Гриб.

Поскольку принцип учета фактической способности к уплате налога и принцип эквивалентности (выгоды) являются универсальными и применимы к любому налогу, вопрос об их содержании заслуживает более детального рассмотрения.

В соответствии с принципом учета фактической способности к уплате налога размер налогового бремени должен зависеть от уровня экономического благосостояния налогоплательщика, чтобы налогоплательщики не были «перегружены» и «слабые плечи» несли меньшее бремя, чем «сильные» [\[13, с. 171-175; 14, с. 59\]](#). Если у налогоплательщика возникают потери, то налогообложение призвано «распределить» их справедливым образом – с учетом фактической способности налогоплательщиков к уплате налогов. В связи с этим следует освобождать от налогообложения социально уязвимые категории граждан: малоимущих, одиноких матерей, инвалидов и проч.

В отличие от принципа учета фактической способности к уплате налога, принцип эквивалентности (выгоды) требует, чтобы индивидуальное налоговое бремя каждого налогоплательщика было соразмерно не его экономическому благосостоянию, а выгоде, которую он получает от публичных властей. Налоги рассматриваются как цена за публичные услуги, уплачиваемая каждым «потребителем» этих публичных услуг в соответствии с определенным расчетом полученной им индивидуальной выгоды, справедливые налоги – как цена правильная, наименьшая из возможных. Она определяется естественным образом: эффективный и справедливый результат, согласно идеи Адама Смита, дает «невидимая рука рынка».

#### **4. Экономическое основание налога**

В российском налоговом праве экономическое основание налога является одним из самых абстрактных, неясных понятий, которые нуждаются в определении.

Согласно п. 3 ст. 3 Налогового кодекса РФ налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Закрепленный п. 3 ст. 3 Налогового кодекса РФ принцип экономического основания налога иначе называется принципом:

- 1) экономической обоснованности налогообложения (см., например, постановление Конституционного Суда РФ от 31.05.2023 №28-П «По делу о проверке конституционности статей 248 и 249, пункта 1 статьи 251 и статьи 271 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пунктов 1 и 3 статьи 5 и пункта 2 статьи 134 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" в связи с запросом Верховного Суда Российской Федерации и жалобой общества с ограниченной ответственностью "Предприятие строительных работ энергетики"»);
- 2) экономической обоснованности налогов (см., например, п. 42 Обзора судебной

практики Верховного Суда РФ №3 (2019), утвержденного Президиумом Верховного Суда РФ 27.11.2019).

По сравнению с неясными российскими формулировками «экономическое основание налога», «экономическая обоснованность налогообложения» и «экономическая обоснованность налогов», близкий по значению зарубежный термин «economic justification for taxation» – «экономическая оправданность налогообложения» – гораздо более понятен даже при отсутствии его четкого определения.

На наш взгляд, экономическое основание любого налога можно достаточно убедительно объяснить с помощью принципа эквивалентности (выгоды).

Доход конкретного лица зависит от его собственных усилий и от деятельности публичных властей по созданию общественных благ: правовой системы, транспортной и иной инфраструктуры, системы здравоохранения, образования и т. п. Без таких публичных благ лицо имело бы только соответствующий прожиточному минимуму доход земледельца, рыбака или охотника (далее – минимальный доход). Более высокий – по сравнению с минимальным – доход обусловлен извлечением выгоды из пользования общественными благами, предоставляемыми публичными властями.

Согласно принципу эквивалентности (выгоды), за доступ к публичным благам, обеспечивающим возможность получения дохода, нужно платить налог, пропорциональный выгоде от пользования этими публичными благами. Налогоплательщик, имеющий очень высокие доходы, приложил незначительные собственные усилия для получения таких доходов и извлек огромную – явно несоразмерную собственным усилиям – выгоду из пользования общественными благами, поскольку использовал экономические возможности, созданные не им самим, а публичными властями. Следовательно, налогоплательщик с высокими доходами должен нести более тяжелое налоговое бремя, чем налогоплательщик с низкими доходами. С этой точки зрения принцип эквивалентности (выгоды) является основанием для установления публичными властями прогрессивных ставок налога.

В меньшей мере зависит от условий, создаваемых публичными властями, то, как производятся расходы на приобретение товаров, работ, услуг – потребление. Оно осуществляется частными лицами свободно за счет накопленных сбережений. Поэтому налоги на потребление менее экономически обоснованы, чем налоги на доходы.

В наименьшей степени обусловлена пользованием публичными благами возможность частного лица «накапливать богатство» – обладать имуществом, законно приобретенным за счет доходов, с которых уже был уплачен подоходный налог. Она зависит от обеспечиваемых публичными властями:

- стабильности валюты;
- охраны принадлежащих частным лицам материальных ценностей и иного имущества (например, земельных участков, жилых и нежилых помещений, транспортных средств);
- др.

С учетом вышеизложенного экономическим основанием налога является, на наш взгляд, выгода налогоплательщика от пользования предоставленными публичными властями общественными благами, обуславливающая реализацию его экономического интереса в получении дохода, потреблении или накоплении имущества. Именно характер экономического интереса определяет требуемую для его реализации величину выгоды от

пользования публичными благами. В зависимости от размера такой выгоды, являющейся экономическим основанием налога, налоги делятся на три группы, которые в порядке убывания экономической обоснованности располагаются следующим образом:

- 1) подоходные налоги;
- 2) налоги на потребление;
- 3) поимущественные налоги (налоги на «накопленное богатство»).

Поскольку налогоплательщик в рассматриваемых отношениях с публичными властями выступает в роли своеобразного выгодоприобретателя (бенефициара), предложенная нами концепция может называться бенефициарной теорией экономического основания налога. Она отличается от старых юридических теорий тем, что:

- a) признает экономическим основанием налога выгоду налогоплательщика от пользования публичными благами, а не предмет, объект налога [\[15, с. 33\]](#), источник налога [\[16, с. 30\]](#) (имущество, за счет которого производится уплата налога) либо «событие или явление из сферы экономики, выступающее в качестве связующего звена между налогоплательщиком и объектом налогообложения; то, что позволяет говорить о «наличии» у налогоплательщика объекта налогообложения (например, ...наследование имущества...)» [\[17, с. 146\]](#);
- б) устанавливает более четкий – по сравнению с ранее известными – критерий наличия (отсутствия) экономического основания налога, пригодный к применению в делах о соответствии нормативных правовых актов Конституции РФ и делах о признании недействующими нормативных правовых актов, устанавливающих экономически не обоснованные налоги.

Бенефициарная теория позволяет определять, имеет ли конкретный налог экономическое основание, соответствует ли он вытекающему из Конституции РФ и закрепленному ст. 3 НК РФ принципу экономической обоснованности налогообложения. Этот вопрос требует особого внимания.

С нашей точки зрения, не имеет экономического основания, например, налог на бездетность. Его взимание осуществлялось ранее согласно Указу Президиума Верховного Совета СССР от 21.11.1941 «О налоге на холостяков, одиноких и бездетных граждан СССР», повторное введение – обсуждается сейчас [\[18\]](#). В сравнении с гражданином, имеющим детей, бездетный гражданин не получает никакой дополнительной выгоды от пользования публичными благами, которая могла бы служить экономическим основанием налога, уплачиваемого бездетными гражданами и не уплачиваемого гражданами, имеющими детей. Отсутствие такой выгоды, на наш взгляд, свидетельствует об отсутствии экономического основания налога на бездетность.

## **5 . Оценка налога на неэксплуатируемое транспортное средство в российской правоприменительной практике**

Является ли экономически обоснованным транспортный налог, который уплачивает собственник неэксплуатируемого воздушного судна?

Этот вопрос был предметом рассмотрения Конституционного Суда РФ по делу О. А. Плещакова. Конституционный Суд РФ отметил, что в силу ст. 357 и 358 НК РФ объектом транспортного налога является зарегистрированный в установленном порядке самолет,

плательщиком этого налога – лицо, на которое самолет зарегистрирован (см. определение Конституционного Суда РФ от 28.01.2021 №177-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Плешакова Олега Анатольевича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 131 Гражданского кодекса Российской Федерации и пунктом 9 статьи 33 Воздушного кодекса Российской Федерации»).

Такой же «формальный» подход нашел отражение в сложившейся правоприменительной практике. Плательщиком транспортного налога признается:

- лицо, обладающее вещным правом на воздушное судно – правом собственности, оперативного управления, хозяйственного ведения (см. письмо Федеральной налоговой службы России от 06.11.2019 №БС-4-17/22634@, определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.03.2010 №ВАС-3261/10, определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 22.01.2010 №ВАС-17904/09, постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 24.04.2012 по делу №А41-40524/10, определение Ленинградского областного суда от 08.07.2015 №33-3435/2015; апелляционное определение Воронежского областного суда от 08.12.2020 по делу №33а-6519/2020);
- собственник самолета, а не лицо, осуществляющее его эксплуатацию (см. определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 16.12.2013 №ВАС-17962/13 по делу №А82-14843/2012);
- лицо, на которое зарегистрировано транспортное средство, независимо от фактического владения данным транспортным средством (см. постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 26.09.2014 по делу №А03-19782/2013; постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.01.2022 №11АП-623/2022 по делу №А72-3670/2017; кассационное определение Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 31.05.2023 №88А-11434/2023 по делу №2а-4965/2022).

С точки зрения правоприменительных органов, само по себе физическое отсутствие воздушного транспортного средства не освобождает налогоплательщика от обязанности по уплате транспортного налога до момента снятия судна с учета в регистрирующих органах (см. апелляционное определение Московского городского суда от 14.09.2020 по делу №33а-3482/2020 со ссылкой на постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 15.12.2011 №12223/10 по делу №А40-62640/09-151-457). Однако высказывалось и несколько иное мнение: поскольку налоги и сборы должны иметь экономическое обоснование, в случае, когда самолет в результате катастрофы полностью уничтожен, объекта обложения транспортным налогом нет (см. определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 17.02.2015 по делу №306-КГ14-5609, А55-23180/2013).

Вопрос об уплате транспортного налога собственником неэксплуатируемого воздушного судна возник и в деле О. А. Плешакова. В 2015 году гражданин О. А. Плешаков приобрел самолет. Право собственности на самолет было зарегистрировано в Едином государственном реестре прав на воздушные суда и сделок с ними. Кроме того, самолет был зарегистрирован в Государственном реестре гражданских воздушных судов с присвоением ему опознавательного знака и исключен из реестра 16.08.2017.

Налоговый орган начислил транспортный налог за период с 13.02.2017 по 16.08.2017, когда право собственности гражданина О. А. Плешакова на самолет было зарегистрировано в Едином государственном реестре прав на воздушные суда и сделок с ними. Суды посчитали правомерным взимание транспортного налога, отказав

гражданину в удовлетворении его исковых требований о признании незаконными действий налогового органа по начислению налога.

Гражданин О. А. Плешаков не согласился с позицией правоприменительных органов и обратился в Конституционный Суд РФ. С точки зрения гражданина, оспариваемые нормы неконституционны на том основании, что по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, они допускают взимание транспортного налога с собственника, не эксплуатирующего воздушное судно. Конституционный Суд РФ отказал в принятии к рассмотрению названного обращения со следующим обоснованием. Поскольку в спорный период времени право собственности на самолет принадлежало гражданину О. А. Плешакову и самолет был зарегистрирован в Государственном реестре гражданских воздушных судов, взимание транспортного налога в отношении этого самолета, по мнению Конституционного Суда РФ, не нарушает конституционные права гражданина (см. определение от 28.01.2021 №177-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Плешакова Олега Анатольевича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 131 Гражданского кодекса Российской Федерации и пунктом 9 статьи 33 Воздушного кодекса Российской Федерации»).

Итак, Конституционный Суд РФ обеспечил стабильность налоговых условий ведения экономической деятельности:

- применил «формальный» подход, характерный для сложившейся практики арбитражных судов и судов общей юрисдикции;
- поддержал свою ранее высказанную позицию о том, что федеральный законодатель соблюдает конституционные предписания, связывая возникновение объекта обложения транспортным налогом с фактом регистрации транспортного средства на налогоплательщика.

К сожалению, ожидания гражданина О. А. Плешакова не оправдались. В акте Конституционного Суда РФ нет полного и детального толкования законодательства, основанного на конституционных принципах налогового права и конституционном понимании объекта налогообложения (обзор современных представлений о принципах налогового права см., например, в работах Д.В. Тютиной и Ж.Г. Попковой [\[19-20\]](#)).

## **6. Экономическое основание налога на неэксплуатируемое транспортное средство с точки зрения бенефициарной теории**

Что же является экономическим основанием транспортного налога?

Размер транспортного налога зависит от мощности двигателя автомобиля. Она – с точки зрения Конституционного Суда РФ – определяет стоимость автомобиля и расходы на его содержание, а также позволяет оценить уровень воздействия транспортного средства на состояние дорог общего пользования (см., в частности, постановление Конституционного Суда РФ от 02.12.2013 №26-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 4 Закона Челябинской области "О транспортном налоге" в связи с запросом Законодательного Собрания Челябинской области»; определение Конституционного Суда РФ от 14.12.2004 №451-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Палаты Представителей Законодательного Собрания Свердловской области о проверке конституционности пункта 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации»; определение Конституционного Суда РФ от 17.07.2014 №1568-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Дорджиева Санала Валерьевича на нарушение его конституционных прав подпунктом 1 пункта 1 статьи 359 и положениями пункта 1 статьи

361 Налогового кодекса Российской Федерации»; Определение Конституционного Суда РФ от 25.02.2016 №329-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Гилинской Галины Яковлевны на нарушение ее конституционных прав положением статьи 361 Налогового кодекса Российской Федерации»).

Из-за этой правовой позиции Конституционного Суда РФ экономическое основание транспортного налога часто связывают со способностью транспортного средства «воздействовать на состояние дорог общего пользования». Если транспортное средство эксплуатируется лишь на закрытой территории, например в аэропорту или морском порту, то оно не оказывает влияния на состояние дорог общего пользования и, по мнению некоторых судов, экономических оснований для его обложения транспортным налогом нет (см. постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 23.03.2009 по делу №А05-8942/2008, постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 23.01.2007 по делу №А40-13318/06, от 08.12.2008 №А40-68552/07-107-397).

На наш взгляд, способность транспортного средства воздействовать на состояние дорог общего пользования не должна рассматриваться в качестве обязательной характеристики экономического основания транспортного налога. Ведь в строгом смысле слова воздушные и водные транспортные средства не оказывают влияния на состояние дорог. В частности, воздушные пути вообще не подвержены износу (об этом подробнее см.: Пепеляев, С. Г. Правовые основы поимущественного налогообложения : учебное пособие / С. Г. Пепеляев и др.; под. ред. С. Г. Пепеляев. М. : Статут, 2016. С. 131).

Как справедливо указывает Д. В. Тютин, «объектом налогообложения транспортным налогом является факт владения определенными видами транспортных средств, зарегистрированными в установленном порядке (правовое состояние)» (Тютин Д. В. Налоговое право: Курс лекций // СПС КонсультантПлюс. 2020). В качестве характеристик объекта обложения транспортным налогом в НК РФ не указаны ни способность транспортного средства «воздействовать на состояние дорог общего пользования», ни «возможность эксплуатации транспортного средства». И это не случайно. Если бы возможность эксплуатации транспортного средства являлась условием возникновения обязанности по уплате транспортного налога, то наличие у транспортного средства технических неисправностей и иные подобные обстоятельства позволяли бы налогоплательщику не уплачивать транспортный налог. В таком случае бюджетные доходы от транспортного налога были бы крайне низкими. Его введение не имело бы экономического смысла.

Важно принимать во внимание и название налога. Налог называется «транспортным», а не «налогом на использование транспортных средств» или «дорожным налогом». По нашему мнению, транспортный налог не является «платой» за фактическое использование транспортного средства и не может считаться дорожным налогом, так как доходы от него идут не только на содержание дорог, но на финансирование всей деятельности государства.

На наш взгляд, транспортный налог – это налог поимущественный, налог на «накопленное богатство». В российской и зарубежной доктрине взимание поимущественных налогов признается оправданным, экономически справедливым: поскольку налогоплательщик «накопил» имущество в результате использования экономических возможностей, которые были созданы не им самим, а другими членами общества, он должен «платить» за эти возможности. С нашей точки зрения, одной из форм такой платы выступает транспортный налог.

Экономическим основанием транспортного налога – согласно разработанной нами бенефициарной теории – является выгода налогоплательщика от пользования предоставленными публичными властями общественными благами, обуславливающая реализацию его экономического интереса в накоплении имущества. Действительно, публично-правовое образование создает необходимые условия для обладания транспортными средствами и их эксплуатации, обеспечивая строительство дорог, охрану принадлежащих частным лицам материальных ценностей и проч. Пользование указанными общественными благами приносит выгоду лицу, обладающему вещными правами на транспортные средства. Именно она делает возможной реализацию его экономического интереса в аккумулировании объектов имущества – транспортных средств. На наш взгляд, эта выгода и есть экономическое основание транспортного налога, который выступает в качестве своеобразной платы за доступ к публичным благам, обеспечивающим возможность накопления имущества в виде транспортных средств.

По нашему мнению, фактический размер, форма и характер полученной конкретным налогоплательщиком выгоды от пользования общественными благами, предоставленными публичными властями, не имеют юридического значения и не влияют на его налоговую обязанность, так как налоги индивидуально безвозмездны. К примеру, собственник неэксплуатируемого воздушного судна фактически не принимает встречное предоставление от публично-правового образования в виде обеспечения безопасности объектов инфраструктуры воздушного транспорта. Но такой собственник остается платильщиком транспортного налога: он должен платить за доступ к многочисленным публичным благам, обеспечивающим саму возможность накопления имущества в виде транспортных средств.

## **7. Выводы**

С точки зрения разработанной нами бенефициарной теории, экономическим основанием налога выступает выгода налогоплательщика от пользования предоставленными публичными властями общественными благами, обуславливающая реализацию его экономического интереса в получении дохода, потреблении или накоплении имущества.

Бенефициарная теория предлагает нетрадиционное для налогового права понимание экономического основания налога в свете «индивидуалистических» англо-саксонских представлений о принципе эквивалентности (выгоды). Критерий наличия (отсутствия) экономического основания налога, сформулированный нами в бенефициарной теории, позволяет выявлять экономически не обоснованные налоги, не соответствующие нормам российской Конституции и налогового законодательства. Этот критерий может применяться, в частности, при:

- оспаривании конституционности положений законодательства о налогах и сборах;
- признании недействующими нормативных правовых актов, устанавливающих экономически не обоснованные налоги.

Хотя бенефициарная теория дает новый ответ на вечный для российского налогового права вопрос о сущности экономического основания налога, многие аспекты проблемы справедливого экономически обоснованного налогообложения нуждаются в дальнейшем исследовании, например понятие «налогооблагаемости» дохода, критерии экономически обоснованной дифференциации налогообложения.

## **Библиография**

1. Levi M. *Of Rule and Revenue*. Berkeley University of California Press, 1988.
2. Timmons J. F. *The Fiscal Contract: States, Taxes, and Public Services* // *World Politics*. 2005. Vol. 57, no. 4. P. 530 – 567. URL: <http://www.jstor.org/stable/40060117> (дата обращения: 17.01.2024).
3. Leroy M. *Taxation, the state, and society: the fiscal sociology of interventionist democracy*. Bruxelles: Peter Lang, 2011.
4. Feld L. P., Frey B. S. *Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation* // *Law & Policy*. 2007. Vol. 29, no. 1. P. 102 – 120. URL: <https://doi.org/10.1111/j.1467-9930.2007.00248.x> (дата обращения: 17.01.2024).
5. Umar M. A., Derashid C., Ibrahim I. *What Is Wrong With the Fiscal Social Contract of Taxation in Developing Countries? A Dialogue With Self-Employed Business Owners in Nigeria* // *SAGE Open*. 2017. Vol. 7, no. 4. URL : <https://doi.org/10.1177/2158244017745114> (дата обращения: 17.01.2024).
6. Крохина Ю. А. Актуальные проблемы правового регулирования расходов бюджетов // Государственный и муниципальный финансовый контроль. 2017. № 1. С. 29 – 33.
7. Хаменушко И. В. О фискальном ядре и регуляторной периферии финансового права // Финансовое право. 2021. № 11. С. 17 – 22.
8. Цинделиани И. А. Принципы финансового права // Финансовое право. 2019. № 4. С. 3 – 9.
9. Murphy L., Nagel T. *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*. New York: Oxford University Press, 2002.
10. Братко Т. Д. Доктрина процессуальной правоспособности налогоплательщика как передовая концепция защиты публичных интересов // Налоговед. 2017. № 9. С. 72 – 83.
11. Братко Т. Д. Альтернативный подход к обязательности и безвозмездности налога в свете англо-американской правовой доктрины // Налоговед. 2017. № 11. С. 30 – 41.
12. Гриб В. В. Формы обеспечения доступа к информации о деятельности органов государственной и местной власти // Государственная власть и местное самоуправление. 2016. № 9. С. 3 – 12.
13. Weston S. F. *Principles of justice in taxation*. New York: The Columbia University Press, 1903.
14. Slemrod J., Bakija J. M. *Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Debate Over Taxes*. Berkeley: MIT Press, 2004.
15. Занкин Д. Б. Понятие экономического основания налога в решениях Конституционного Суда РФ// Налоговед. 2009. №11. С. 32 – 39.
16. Чуркин А. В. *Объект налогообложения: правовые характеристики*. М.: Юристъ, 2003.
17. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации / Под ред. Б. Н. Топорнина и др. М.: Юристъ, 2005.
18. Щекин Д. М. Налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан, его оценка в трудах С. Д. Цыпкина и перспективы возрождения этого налога в современных условиях // Финансовое право. 2021. № 11. С. 29 – 37.
19. Тютин Д. В., Попкова Ж. Г. Система принципов (требований) налогового права как отражение системы общеправовых принципов // Принципы финансового права / Под ред. И. А. Цинделиани. М.: Проспект, 2023. С. 171 – 178.
20. Тютин Д. В., Попкова Ж. Г. Проблема конкуренции принципов (требований) в

налоговых правоотношениях // Принципы финансового права / Под ред. И. А. Цинделиани. М.: Проспект, 2023. С. 160 – 171.

## **Результаты процедуры рецензирования статьи**

*В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.*

*Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).*

**Предмет исследования.** В рецензируемой статье «Экономическое основание и справедливость налогообложения: новый взгляд на старую проблему» предметом исследования являются нормы налогового права, а также доктринальные учения и материалы правоприменительной практики о целесообразности и справедливости налогообложения в целом и, в частности, взимания налогов на транспортные средства, в том числе, неэксплуатируемые. В своем исследовании обращает внимание автор на принципы (начала) налогообложения и их соблюдение в законодательстве и правоприменении.

**Методология исследования.** При написании статьи использовались современные методы научного познания, прежде всего, диалектический. Применялись такие приемы и способы научного познания: наблюдение, сравнение, анализ, синтез, индукция, дедукция, обобщение и др.

**Актуальность исследования.** Актуальность вопросов налогообложения, экономической целесообразности и справедливости уплаты отдельных видов налогов не вызывает сомнения. Автор рецензируемой статьи исследует важные и значимые налоговые отношения в сфере уплаты отдельных видов налогов. В научной литературе неоднократно поднимались вопросы противоречивого, нестабильного и двусмысленного истолкования норм налогового законодательства, что в свою очередь, требует доктринальных разработок по данной проблематике с целью совершенствования налогового законодательства и практики его применения.

**Научная новизна.** Не подвергая сомнению важность проведенных ранее научных исследований, послуживших теоретической базой для данной работы, тем не менее, можно отметить, что в этой статье тоже сформулированы некоторые заслуживающие внимания положения, которые можно оценить как вклад в отечественную науку, например: «С точки зрения разработанной нами бенефициарной теории, экономическим основанием налога выступает выгода налогоплательщика от пользования предоставленными публичными властями общественными благами, обусловливающая реализацию его экономического интереса в получении дохода, потреблении или накоплении имущества». В статье представлены и другие результаты исследования, которые можно рассматривать как научную новизну. Все выводы аргументированы и заслуживают внимания.

**Стиль, структура, содержание.** В целом статья написана научным стилем с использованием специальной терминологии. Содержание статьи соответствует ее названию, тема раскрыта. Материал изложен последовательно, грамотно и ясно. Соблюдены требованию по объему статьи. Статья структурирована.

В качестве замечаний можно отметить:

1. Введение к статье нуждается в доработке, поскольку не соответствует требованиям, предъявляемым к данной части научной статьи.
2. Заключительную часть статьи следует переименовать из «Выводы» в «Заключение».
3. Аббревиатура, даже общепринятая, при первом упоминании нуждается в разъяснении (например, НК РФ).
4. Встречаются в тексте грамматические ошибки: например, «обоснованны».

Замечания носят технический и устранимый характер и не умаляют результаты проделанной автором работы.

**Библиография.** Автором использовано достаточное количество доктринальных источников, включая публикации последних лет. Ссылки на источники оформлены с соблюдением требований библиографического ГОСТа.

**Апелляция к оппонентам.** Автором приводятся разные точки по отдельным аспектам заявленной им тематики. Все обращения к оппонентам корректные.

Выводы, интерес читательской аудитории. Представленная на рецензирование статья «Экономическое основание и справедливость налогообложения: новый взгляд на старую проблему» может быть рекомендована к опубликованию, поскольку отвечает требованиям, предъявляемым к научным статьям журнала «Налоги и налогообложение». Статья посвящена актуальной теме и отличается научной новизной. Публикация по данной теме могла бы представлять интерес для широкой читательской аудитории, прежде всего, специалистов в области финансового права, а также, могла бы быть полезна для преподавателей и обучающихся юридических вузов и факультетов.