

БИЗНЕС-СРЕДА

Е. Ф. Мосин

канд. техн. наук, доцент кафедры финансового права Санкт-Петербургского государственного экономического университета; адвокат Санкт-Петербургской городской коллегии адвокатов

ПРИНЦИП СОРАЗМЕРНОСТИ (ПРОПОРЦИОНАЛЬНОСТИ) В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ И СУДЕБНОЙ ПРАКТИКЕ ПО НАЛОГОВЫМ СПОРАМ

Правовые принципы и принципы права: различие в теории и синонимичность в практике

Интерес к тому, что много веков спустя получило название правовых принципов (принципов права), на основе которых и в соответствии с которыми действует или должно действовать право, должны писаться и применяться законы, возник очень давно — когда стали интересоваться тем, каким должно быть право, законодательство (и до различения этих понятий), когда осознали, что «знать законы — значит воспринять не их слова, но их содержание и значение» (слова римского юриста конца I — начала II в. н. э. Публия Ювентия Цельса, включенные в первую книгу Дигест Юстиниана (Дигесты..., 2002, с. 111)).

Через 19 столетий выдающийся специалист в науке сравнительного правоведения, профессор Парижского университета Рене Давид сказал аналогичное по сути: «Смысл подготовки юриста не в том, чтобы он выучил наизусть и в деталях действующие сегодня нормы. Вряд ли это понадобится ему через десять лет в профессиональной деятельности, для которой большая часть этих норм будет не нужна. Но ему важно понимать структурную взаимосвязь норм, термины, которыми они оперируют, способы, которыми пользуются для фиксации норм и их согласования друг с другом. Нормы права могут меняться от росчерка пера законодателя. Но в них и немало таких элементов, которые не могут быть произвольно изменены, поскольку они теснейшим образом связаны с нашей цивилизацией и нашим образом мыслей. Законодатель не может воздействовать на эти элементы, точно так же как на наш язык или нашу манеру размышлять» (Давид, Жоффре-Спинози, 2003, с. 19–20). Среди этих элементов первое место принадлежит правовым принципам.

В России интерес к ним чрезвычайно актуализировался одновременно с началом реформ законодательства и строительства по сути новой системы отечественного права. Глобализация прибавила этому интересу очевидной практической значимости. Применительно к налоговой сфере ситуацию в России ярко характеризуют слова председателя Конституционного Суда РФ В. Д. Зорькина: «Рамочное и бессистемное регулирование налоговых отношений в законах о налогах, принятых в начале 1990-х гг., привело к необходимости выявления принципов налогообложения и их закрепления в современном законодательстве. При разработке части первой НК РФ, установившей основные правила в налоговой сфере, были непосредственно учтены правовые позиции КС РФ, выработанные на основе интерпретации конституционных норм и содержащиеся в его постановлениях 1996–1998 гг. В этих постановлениях КС РФ исходя из положений Конституции

РФ, на основе общепризнанных принципов и ценностей правового государства и с учетом передового зарубежного опыта сформулировал ряд важнейших критериев, которым должно соответствовать налогообложение. Многие наработанные более чем за 10 лет правовые позиции КС РФ успешно применяются при решении все новых проблем весьма динамично развивающегося налогового законодательства» (Зорькин, 2007, с. 12–13).

Естественно, что множество исследований проблематики правовых принципов привело к появлению в отечественной литературе не только значительного количества определений понятий правового принципа и принципа права, но и дискуссий по этим определениям, в том числе и о том, следует ли термины «правовой принцип» и «принцип права» считать синонимами или же с ними надлежит связывать разные понятия, смешивать которые недопустимо. Это в очередной раз в истории права подтвердило универсальность (верность не только для гражданского права) запечатленного в Дигестах Юстиниана утверждения римского юриста конца I — начала II в. н. э. Луция Яволена Приска, которое в последнем полном переводе Дигест гласит: «В гражданском праве всякое определение опасно, ведь недостаточно того, чтобы оно не могло быть опровергнуто» (Дигесты..., 2005, с. 563); в литературе оно обычно цитируется в более раннем переводе, ярком и сразу запоминающемся: «Всякая дефиниция в гражданском праве опасна, ибо мало случаев, когда она не может быть опрокинута» (Нерсисянц, 1990, с. 488–489) (частую цитируемость этого высказывания Яволена отмечает и американский философ права Э. Боденхаймер (Боденхаймер, 2013, с. 151)). Но чтобы не быть неправильно понятыми, добавим к этому, что «Яволен, как и всякий римский юрист, имел в виду практическое применение гражданского права» (Тарасенко, 2007, с. 487) и что «ни одна наука не может существовать, не имея категориального ряда: основой научной категории является понятие; понятие же немислимо без определения» (Тарасенко, 2007, с. 487).

В последние годы принципы права наиболее часто определяются через различные, но близкие по сути вариации их дефиниции, данной одним из самых известных отечественных ученых в области общей теории права в советский и постсоветский периоды ее развития — д. ю. н., чл.-корр. РАН С. С. Алексеевым (1924–2013): «Это выраженные в праве исходные нормативно-руководящие начала, характеризующие его содержание, его основы, закрепленные в нем закономерности общественной жизни» (Алексеев, 2009, с. 75). Он считал, что «если принципы не выражены в содержании права, то они являются элементами правовой идеологии» (Алексеев, 2009, с. 76).

Указание в дефиниции на такие признаки начал — принципов права, как их выраженность в праве и нормативно-руководящий характер, позволяет отграничить их от тех начал, которые таковыми признаками не обладают, но тоже характеризуют сущностное содержание права, самые его основы, для таких начал предложили использовать термин «правовые принципы». В этой логике дефиниций, предложенных д. ю. н., проф. В. М. Сырых в его фундаментальном труде «Материалистическая теория права»: «Правовые принципы — категории правосознания, т. е. элементы правовой науки, отражающие основополагающие идеи и начала права, правового регулирования» (Сырых, 2011, с. 58, 1255–1256); «Принципы права — совокупность правовых принципов, которая получила закрепление в системе действующих норм права» (Сырых, 2011, с. 59, 1256). В связи с этим и поскольку далее мы не раз будем иметь дело с требованием справедливости в налоговых отношениях, сразу оговорим, что в этой логике естествен вывод — «справедливость как субъективное, оценочное суждение является компонентом правового

сознания и морали, нравственности и лежит за пределами права» (Сырых, 2011, с. 770) и «отсутствие убедительных доводов в пользу признания справедливости как признака процессуального права еще раз свидетельствует о том, что она не является таковым, а лежит за пределами права, в качестве компонента правового сознания и морального принципа» (Сырых, 2011, с. 771) — вывод, не согласующийся (по крайней мере, не согласующийся полностью) с ныне господствующими представлениями о принципах налогового права.

Развернутая и, на наш взгляд, до сих пор одна из лучших дефиниций правовых принципов предложена Е. В. Скурко в 2006 г. (в ту пору бывшим научным сотрудником Института государства и права РАН, к. ю. н.): «Правовые принципы — это исходные идеи правовой системы и их воплощение в любой из форм в характерных для правовой системы компонентах (в правосознании, нормативном компоненте, при структурировании и функционировании организационного компонента правовой системы, в правотворчестве и правореализации/правоприменении)» (Скурко, 2006, с. 57). Принципы же права она определяет как «нормативно закрепленные в этом качестве базовые идеи, позитивирующиеся в виде норм-принципов, представляющих собой не имеющую самостоятельного значения и/или „вырожденную“ норму права, гипотеза и санкции которой определяются другими нормами права...» (Скурко, 2006, с. 57). Это дает ей убедительное основание утверждать: «В предлагаемом нами подходе категории „правового принципа“ и „принципа права“ не совпадают, в том числе и по критерию нормативности — однако соотносятся как целое и часть (категория „правовые принципы“, очевидно, является более широкой)» (Скурко, 2006, с. 58). Однако в опубликованной ею спустя два года монографии о принципах права (можно сказать, классическом исследовании принципов права) тема правовых принципов особо не фигурирует, а принципы права понимаются в широком смысле и, хотя это прямо не оговаривается, не отличаются, по крайней мере существенно, от представления о правовых принципах, выраженного в данной выше их дефиниции. Так, например, автор пишет: «...возвращаясь таким образом к проблеме оценки, насколько принципам права присуще свойство нормативности, можно сказать, повторяясь, что, строго говоря, принципы права в юридическом значении ненормативны, хотя, несомненно, определенные „зачатки“ нормативности содержат — по меньшей мере в том смысле, что проявление нормативности у принципов права сопряжено и свидетельствует о единстве правового пространства в традиции права в рамках соответствующей правовой системы...» (Скурко, 2008, с. 43).

Впрочем, как известно, у терминов конвенциональное происхождение, и в последние годы появилось немало работ, авторы которых не видят смысла в различении понятий правовых принципов и принципов права и используют соответствующие термины как синонимы, либо прямо говоря об этом, либо как само собой разумеющееся и специально это не оговаривая. «Прямо говоря», это, например, позиция судьи Астраханского областного суда, доцента кафедры гражданского права Астраханского государственного университета, к. ю. н. А. Б. Степина: «В литературе высказываются разные мнения о соотношении дефиниций „правовые принципы“ и „принципы права“. С нашей точки зрения, данные понятия могут различаться только по отношению к правоприменению. Формулировка „принципы права“ ближе к правоприменителю и более понятна. „Правовые принципы“ отражают сущность самого права. Однако не будет нарушением правовой природы права и правоприменительного акта при перемене данных понятий. Поэтому говорить и доказывать, что данные понятия различны, с нашей точки зрения, методологически неверно» (Степин, 2016). Другой пример: «Как

и раньше, предлагается различать понятия „правовые принципы“ и „принципы права“, что звучит тавтологично» (Чернобель, 2010).

На этом фоне особняком (причем странным) выглядит позиция к. ю. н. Р. Р. Сахапова, который, сделав оговорку, что «логика выделения социальной приоритетности правовых принципов выглядит порой весьма упрощенной, примитивной, конъюнктурной, не связана с действительными жизненными реалиями, что, естественно, соответствующим образом сказывается на правотворческой и правоприменительной деятельности», сразу же за нею пишет: «Предлагается различать понятия „правовые принципы“ и „принципы права“, хотя представляется, что данные понятия являются синонимами» (Сахапов, 2014).

Мы не будем вдаваться в детальное рассмотрение дискуссий о важности различения или, наоборот, необходимости признания синонимичности правовых принципов и принципов права как терминов (ограничимся лишь ссылками на некоторые работы последних лет по этой теме (Воронин, 2012; Нормы..., 2014; Тузов, 2009; Чернобель, 2010; Штурцев, 2015)). Ибо при рассмотрении принципа соразмерности (пропорциональности) и его реализации в налоговом праве и налоговой практике это не имеет значения: и в теоретическом, и в практическом планах мы можем использовать указанные термины (правовые принципы и принципы права) как синонимы, обращаясь к нюансам различий обозначаемых ими понятий лишь тогда, когда без этого нельзя обойтись. Но, как следует из настоящей статьи, без этого можно обойтись даже тогда, когда надо подчеркнуть различие между догмой и духом права, если при этом речь идет о принципе соразмерности (пропорциональности) и его реализации именно в налоговом законе и налоговом праве.

Принципы соразмерности и пропорциональности: различие в узком смысле и сходство в широком

Изучение судебных актов, мотивированных среди прочего принципом соразмерности и (или) принципом пропорциональности, показывает, что отчетливо провести различие в употреблении того или другого довольно трудно, за исключением, разумеется, банальных случаев, когда, например, речь идет о пропорциональности в математическом смысле. Ибо лишь на первый взгляд различие между «пропорционально» и «соразмерно» представляется ясным и очевидным, и тогда первое нередко воспринимается как частный случай второго. Но стоит только внимательно присмотреться к речевой и литературной практике, как различие в их употреблении перестает казаться всегда ясным и тем более очевидным. Несколько тому примеров из текстов тех авторов (приведены в алфавитном порядке), в чьем знании русского языка сомневаться не приходится:

поэт И. А. Бродский — «Живя в той стране, в которой я живу, я первый готов был бы поверить, что существует некая **пропорция** (здесь и далее в цитатах выделено нами. — *Е. М.*) между материальным благополучием человека и его литературным невежеством; удерживает от этого меня, однако, история страны, в которой я родился и вырос» (Бродский) (о блестящем знании и чувстве И. А. Бродским русского языка см. (Лосев, 2008));

юрист, Председатель Конституционного Суда РФ В. Д. Зорькин — «Важно, чтобы государство обеспечивало разумный баланс и **соразмерность** между решениями, принимаемыми в целях выхода из кризиса и стабилизации финансов и экономики, фундаментальными правами и свободами граждан, закрепленными во Всеобщей декларации прав человека и конституциях» (Зорькин, 2008);

историк В. О. Ключевский — «Закономерность исторических явлений **обратно пропорциональна** их духовности» (Ключевский, 1990, с. 363);

политик В. И. Ленин — «...известно, что очень часто ярость нападков и звучность лая бывает **обратно пропорциональна** силе того политического элемента, от которого ярые нападки исходят» (Ленин, с. 242);

поэт М. Ю. Лермонтов — «...он мне раз говорил, что скорее сделает одолжение врагу, чем другу, потому что это значило бы продавать свою благотворительность, тогда как ненависть только усилится **соразмерно** великодушию противника» (Лермонтов, 1976, с. 68–69);

поэт А. С. Пушкин — «Истинный вкус состоит не в безотчетном отвержении такого-то слова, такого-то оборота, но в чувстве **соразмерности** и сообразности» (Пушкин, 1976, с. 14);

писатель, чиновник В. А. Соллогуб — «А если б ты знал, какие страсти возбуждаются от **несоразмерности** состояния с издержками, какие от того ужасные сцены разыгрываются каждый день в семействах, какие гибельные бывают от того последствия, сколько людей потеряли от безумного угара и спокойствие своей совести, и собственное уважение и помрачили честь свою навсегда!» (Соллогуб, 1988, с. 174);

писатель Л. Н. Толстой — «И я понял, что знания эти очень интересны, очень привлекательны, но что точны и ясны эти знания **обратно пропорционально** их приложимости к вопросам жизни: чем менее они приложимы к вопросам жизни, тем они точнее и яснее, чем более они пытаются давать решения на вопросы жизни, тем более они становятся неясными и непривлекательными» (Толстой, 1983, с. 123);

писатель Г. И. Успенский — «...„общее благо“ превратилось в самое пошлое выражение, не имеющее смысла, выражение окаменелое и не только не разрабатываемое общественным сознанием, не только не совершенствующее это сознание, не очищающее его от **непропорционально** владеющих им страха жизни и узкости жизненной задачи, но, напротив, с каждым днем приводящее понятие о „благе“ до размеров макового зерна и твердости камня» (Успенский, 1956, с. 393);

правовед и философ Б. Н. Чичерин — «Мы видели, что гражданин обязан платить подати **пропорционально** своему имуществу... Но установить эту **пропорциональность** и применить ее к государственным потребностям дело нелегкое» (Чичерин, 1894).

Впрочем, можно подобрать примеры, когда «соразмерно» не заменить на «пропорционально», не уничтожив смысл сказанного; так, у Б. А. Ахмадулиной — «Природе только слово **соразмерно**» (Ахмадулина).

В научной литературе при рассмотрении правовых принципов нередко стремления показать различие между принципом соразмерности и принципом пропорциональности и обосновать специфику содержания и применения каждого. Но успешными их результаты назвать трудно. Ибо чаще всего оказывается, что корни этого различия находятся не в содержании понятий, а в этимологии терминов, а специфика словоупотребления обусловлена традицией (распространенный вариант терминологической ловушки), применительно к указанным принципам возникшей из того, что некогда, при введении в оборот отечественной юриспруденции результатов зарубежной (в первую очередь немецкой) правовой мысли, переводчики придерживались «буквы», а не «духа» переводимого текста.

Поэтому, по сути, прав д. ю. н., проф. И. В. Максимов, отмечая, что «принцип соразмерности является российской модификацией общеевропейского принципа пропорциональности» (Максимов, 2009). Интересно сопоставить это с выводом,

сделанным в докторской монографии М. В. Преснякова, посвященной конституционной концепции принципа справедливости: «Проведенный... анализ позволяет отметить, что принцип справедливости в рамках его конституционной концептуализации в решениях Конституционного Суда, в части оценки допустимости законодательных ограничений основных прав, действительно тяготеет к европейской формуле принципа соразмерности, или пропорциональности... Как нам представляется, „российская специфика“ принципа соразмерности в решениях Конституционного Суда, отличающая его от правовых позиций Европейского суда, обусловлена различными задачами и функциями данных судебных органов. Конституционный Суд является органом конституционного контроля, и в его задачу входит оценка деятельности законодателя на предмет соответствия его актов Конституции РФ. Европейский же суд по своей природе – скорее правоприменительный орган, который в этом смысле, напротив, дистанцируется от какой-либо оценки национального законодательства» (Пресняков, 2009).

Наряду с вышеприведенным его мнением, И. В. Максимов, давая в той же работе содержательно весьма интересный и подробный анализ методологических аспектов соразмерности как общеправовой категории, все же пытается обосновать сущностное различие между принципом соразмерности и принципом пропорциональности. Но удается ему это, лишь пока он рассматривает пропорциональность как математическую категорию; ограниченность такого подхода он и сам признает, отмечая, что «количественные методы познания имеют ограниченное значение, если речь идет о разнообразных и константно развивающихся общественных отношениях. Если измерение – это чисто количественная категория, то соизмерение – в определенной мере и качественная» (Максимов, 2009). Представляется не вполне корректным его утверждение: «Пропорциональность как категория математическая, будучи „вовлеченной“ в юридический оборот, призвана обеспечить гармоничное сочетание средств государственно-властного воздействия на личность с публично-правовыми (общественно значимыми) целями их реализации. Пропорциональность выполняет роль системообразующей категории, сводящей в диалектически непротиворечивое единство противоположные по природе образования явления: правовую свободу и ограничение такой свободы» (Максимов, 2009). Ибо если пропорциональность берется как «категория математическая», то «будучи „вовлеченной“ в юридический оборот», она, конечно, может быть призвана обеспечить указанное «гармоничное сочетание», но только «призвана» – обеспечить же его она не может; тем более она не может выполнять, а потому и не выполняет роль указанной системообразующей категории – для этого нужно обратиться не к категории пропорциональности, а к категории соразмерности. Ситуацию не спасает и попытка характеризовать «пропорциональность как условие соразмерности ограничения прав и свобод» или утверждать, что «пропорциональная соразмерность как условие справедливости юридического воздействия ограничивается, таким образом, целями выбора и верификации средств разумного вмешательства в правовые возможности личности с тем, чтобы достичь и оправдать социальные ожидания, которые возлагаются на правоограничительные меры в области охраны высших конституционно-правовых ценностей» (Максимов, 2009).

Попутно заметим, что в своем анализе И. В. Максимов, ссылаясь на монографию Д. И. Дедова 2002 г. (Дедов, 2002), пишет: «...как правильно замечает Д. И. Дедов, „между европейским принципом пропорциональности и российским принципом соразмерности есть существенные различия, как по содержанию, так и по методике применения“». В той монографии Д. И. Дедов действительно

так замечал. Однако в своей более поздней (2008 г.) монографии (Дедов, 2008), посвященной юридическому методу, д. ю. н. Д. И. Дедов (с марта 2008 г. — судья Высшего Арбитражного Суда РФ, с октября 2012 г. — судья Европейского суда по правам человека от Российской Федерации), написавший в предисловии, что «в течение последних 10 лет мною было подробно изучено содержание принципа соразмерности» (Дедов, 2008, с. VI), и подробно проанализировавший в отдельном разделе монографии принцип соразмерности, о принципе пропорциональности упоминает лишь мимоходом. Не говорится о нем и в автореферате его докторской диссертации 2005 г., лишь отмечается, что в числе решаемых задач было «исследование существующих теоретических концепций европейского права, касающихся общих принципов права и принципа пропорциональности в Европейском Сообществе» (Дедов, 2005, с. 8).

Современный подход к принципам соразмерности, пропорциональности ярко и образно выражен в книге судьи Конституционного Суда РФ д. ю. н., проф. Г. А. Гаджиева и заведующего кафедрой конституционного права СПбГЭУ д. ю. н., проф. А. А. Ливеровского, где они пишут: «Толкование конституционных норм должно осуществляться не только с использованием традиционных методов, образующих конституционную догматику, но и с использованием метода **пропорциональности (соразмерности)**, с учетом понимания смысла категории **соразмерности**, выявляемого, в свою очередь, с применением рациональной методологии. **Соразмерность** как цель принципа **пропорциональности** предполагает использование не количественной (математической) соизмеримости, а исключительно особой юридической соизмеримости. Оптимизация конституционных принципов, вступающих в антагонистическое отношение, означает их релятивизацию сообразно сложившимся фактическим и юридическим возможностям. Целью **соразмерности** в юридическом мире является поиск гармонии, так же, как в мире математики с помощью решения уравнений ищут математическую гармонию» (Гаджиев, Ливеровский, 2016, с. 99). И они же: «С нашей точки зрения, можно заключить, что несоизмеримость не отрицает **соразмерность** (или оптимальность, **пропорциональность**)» (Гаджиев, Ливеровский, 2016, с. 96).

Самым убедительным доводом за то, чтобы в рамках настоящей статьи не использовать два термина — «принцип соразмерности» и «принцип пропорциональности», но вместе с тем, отдавая дань сложившейся традиции, а потому не отказываясь совсем от второго из них, использовать термин «принцип соразмерности (пропорциональности)», является статистика их использования в актах Конституционного Суда РФ. Ведь именно этот Суд, являясь судебным органом конституционного контроля, разрешает дела о соответствии Конституции РФ федеральных законов, нормативных актов Президента РФ и Правительства РФ, по жалобам на нарушение конституционных прав и свобод граждан и по запросам судов проверяет конституционность закона, примененного или подлежащего применению в конкретном деле (ст. 125 Конституции РФ, ст. 1 и 3 Федерального конституционного закона от 21.07.1994 № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации»).

За период с начала действия *Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»* (23 июля 1994 г.) и до 15 ноября 2016 г. на необходимость соблюдения соразмерности (принципа соразмерности, требования соразмерности) Конституционный Суд ссылаясь в мотивировочных частях 256 постановлений (всего им было принято 471 решение в виде постановления); аналогично в отношении пропорциональности — лишь в 70 постановлениях, но, что характерно, в 65 из последних фигурирует и «соразмерность», причем в

19 постановлениях – в словосочетании «соразмерность (пропорциональность)» (производные слова учитывались: поиск допускал разные окончания).

За этот же период термин «соразмерность» применен в мотивировочных частях 1103 определений Конституционного Суда (всего им было принято 24 942 решения в виде определения), «пропорциональность» – лишь в 69 определениях, причем в 61 из них фигурирует и «соразмерность», из них в 17 определениях – в словосочетании «соразмерность (пропорциональность)» (поиск допускал разные окончания).

В актах арбитражных судов округов (кассационная инстанция) в указанный период термин «соразмерность» применен в 43 660 актах, «пропорциональность» – в 1779 актах, в 333 из которых он применен наряду с термином «соразмерность». Здесь нужно отметить, что в ряде актов этих судов термин «пропорциональность» (или его производные) применен сугубо в математическом плане, когда в уместности именно такого применения сомнений быть не может. Но также нужно отметить, что немало и других случаев, когда этот термин используется вместо другого, более уместного в соответствующем юридическом контексте, – «соразмерность». Законодатель юридический текст «чувствует» лучше и, в отличие от судов, такой подмены не допускает, ярким примером чему является Гражданский кодекс РФ.

Истоки и история

Автор монографии о принципах российского налогового права, их формировании и реализации имеет, конечно, все основания начать раздел «Историко-экономические факторы» в этой монографии утверждением: «Важнейшее значение для формирования и детерминации принципов налогового права имеют экономические отношения» (Смирнов, 2011, с. 53). Но, когда речь идет о принципе соразмерности (пропорциональности), не будет ошибкой сказать, что наряду с указанным для формирования и детерминации этого принципа не меньшее значение имела эволюция представлений человека о справедливости, поскольку «юридическая справедливость заключается в **соразмерности** законодательно закрепленных прав, обязанностей, ответственности, функций, компетенции, процессов и интересов личности, общества и государства» (Чечельницкий, 2015, с. 12), «единство равенства и неравенства, их **пропорциональность, соразмерность**, и составляет содержание социальной справедливости во всех ее аспектах: экономическом, политическом, правовом, моральном и др.» (Торосян, 2014, с. 30), хотя понималось это единство в разные исторические эпохи по-разному, начиная с понимания, известного как принцип талиона и дожившего, хотя и в опосредованном виде, до наших дней. При этом исключительно большое и в истории часто определяющее значение имели представления о справедливости в их религиозном восприятии и усвоении.

Как писал видный американский юрист и историк права Г. Дж. Берман, «право обычно ассоциируется с видимой стороной, с продуктами труда, но изучение истории западного права, и особенно его истоков, показывает, что оно коренится в самых глубоких верованиях и чувствах людей. Без страха перед чистилищем и надежды на Судный день западная традиция права не могла бы возникнуть» (Берман, 1998, с. 533) и «невозможно понять революционность западной традиции права, не исследовав ее религиозного измерения» (Берман, 1998, с. 165). И не только западной: как отмечает д. ю. н., проф. Г. В. Мальцев, «византийское право стремится везде, где возможно, соединить юридическую обязанность с христианским делом (Мальцев, 2013, с. 370). Думается, это в полной мере применимо и к истории российского права, включая налоговое.

Аксиологическое восприятие принципа соразмерности (пропорциональности) в качестве одного из главных и наиболее справедливых регуляторов взаимоотношений между людьми уходит корнями в глубокую древность и рано обретает характер теологического требования и вместе с тем телеологического:

- «Не судите, да не судимы будете, ибо каким судом судите, таким будете судимы; и какою мерою мерите, такую и вам будут мерить. И что ты смотришь на сучок в глазе брата твоего, а бревно в твоём глазе не чувствуешь? Или, как скажешь брату твоему: „дай, я выну сучок из глаза твоего“, а вот, в твоём глазе бревно? Лицемер! вынь прежде бревно из твоего глаза и тогда увидишь, как вынуть сучок из глаза брата твоего» (Библия. Н. З. Евангелие от Матфея. Гл. 7. Ст. 1–5);
- «Не судите, и не будете судимы; не осуждайте, и не будете осуждены; прощайте, и прощены будете; давайте, и дастся вам... ибо, какою мерою мерите, такую же отмерится и вам» (Библия. Н. З. Евангелие от Луки. Гл. 6. Ст. 37, 38);
- «И от всякого, кому дано много, много и потребуется, и кому много вверено, с того больше взыщут» (Библия. Н. З. Евангелие от Луки. Гл. 12. Ст. 48);
- «Ибо если есть усердие, то оно принимается смотря по тому, кто что имеет, а не по тому, чего не имеет. Не требуется, чтобы другим было облегчение, а вам тяжесть, но чтобы была равномерность. Ныне ваш избыток в восполнение их недостатка; а после их избыток в восполнение вашего недостатка, чтобы была равномерность, как написано: кто собрал много, не имел лишнего; и кто мало, не имел недостатка» (Библия. Н. З. Второе послание к Коринфянам. Гл. 8. Ст. 12–15);
- «При сем скажу: кто сеет скупое, тот скупое и пожнет; а кто сеет щедро, тот щедро и пожнет» (Библия. Н. З. Второе послание к Коринфянам. Гл. 9. Ст. 6);
- «...но конец их будет по делам их» (Библия. Н. З. Второе послание к Коринфянам. Гл. 11. Ст. 15);
- «Если же он беден и не в силах отдать по оценке твоей, то пусть представят его священнику, и священник пусть оценит его: соразмерно с состоянием давшего обет пусть оценит его священник» (Библия. В. З. Левит. Гл. 27. Ст. 8);
- «И сказал Господь Моисею, говоря: сим в удел должно разделить землю по числу имен; кто многочисленнее, тем дай удел более; а кто малочисленнее, тем дай удел менее: каждому должно дать удел соразмерно с числом вошедших в исчисление...» (Библия. В. З. Числа. Гл. 26. Ст. 52–54);
- «Неверные весы — мерзость пред Господом, но правильный вес угоден Ему» (Библия. В. З. Книга Притчей Соломоновых. Гл. 11. Ст. 1);
- «Неодинаковые весы, неодинаковая мера, то и другое — мерзость пред Господом» (Библия. В. З. Книга Притчей Соломоновых. Гл. 20. Ст. 10).

Ярко и отчетливо звучит лаконичная формулировка требования-наказа соразмерности в отношениях между людьми в Нагорной проповеди: «Итак во всем, как хотите, чтобы с вами поступали люди, так поступайте и вы с ними, ибо в этом закон и пророки» (Библия. Н. З. Евангелие от Матфея. Гл. 7. Ст. 12).

В связи с этим уместно отметить правоту философа и филолога В. В. Бибихина, писавшего: «Право стремится соответствовать религии. Религия не обязана согласовываться с правом» (Бибихин, 2013, с. 9). В принципе же соразмерности (пропорциональности) мы имеем тот случай, когда религия согласовалась с правом, — ведь в их основах лежит ощущаемое как естественное (в смысле (Финнис, 2016) в человеческом социуме требование справедливости (другой вопрос, что

под ней при этом понимается). В связи с этим в интересующем нас юридическом (в том числе налогово-правовом) плане уместно отметить правоту д. ю. н. проф. И. Л. Честнова, указавшего: «Будучи религиозно, мифологически и идеологически нагруженными, обусловленными историческим и социокультурным контекстом, принципы права принципиально полисемантически и достаточно произвольно трансформируются (редуцируются) в законодательство, иные формы права, правосознание и правопорядок. В то же время, подвергаясь постоянной авторитетной интерпретации со стороны правящей (в том числе правоведческой) элиты, они выполняют унифицирующую роль относительно правовой системы, выступая ее „последним“ (или первым) обоснованием» (Честнов, 2012, с. 465).

Требование соразмерности рано появляется и в «наказах» судьям — римского, потом византийского миров: «Отправляющему правосудие надо внимательно следить за тем, чтобы не был вынесен ни более суровый, ни более мягкий приговор, чем требует само дело. Ведь не следует добиваться славы ни сурового, ни милосердного судьи, но надо, тщательно обдумав судебное решение, вынести постановление соответственно тому, что требует каждое дело» (Дигесты..., 2005, с. 177). Краткий историко-правовой анализ зарождения и начального развития идеи соразмерности в обществе дан в работе (Должиков, 2015).

В истории понимания и реализации принципа соразмерности (пропорциональности) в России (впрочем, не только в России — в мировой экономике тому множество примеров) немало ситуаций, когда ошибочное представление о должном воплощении этого принципа в социальной и экономической жизни заводило в институциональную ловушку, а попытка выбраться из одной такой ловушки приводила к попаданию в другую, по своим негативным последствиям не всегда лучше первой. Особенно, когда пытались выбраться, не соразмеряя выбираемые направления и применяемые методы специфике социума, в ловушку попавшего (Тамбовцев, 2009). Одна из причин такого рода ошибок — сильная аксиологическая окрашенность (нагруженность) принципа соразмерности (пропорциональности), которая не только по-разному воспринимается разными социальными группами одного и того же общества, но и восприятие которой одной и той же социальной группой меняется со временем в зависимости от изменений в политико-экономической реальности. Причем эти различия в восприятии тем значимее, чем дольше общество находилось в предыдущей институциональной ловушке, — частный, но очень важный случай «ловушки пройденного пути».

Характерный пример — распространенные до недавнего времени надежды на успех рецепций «готовых» зарубежных социально-правовых институтов, которые воспринимались значительной частью нашего общества как заведомо годные и эффективные для России лишь на том основании, что они показали свою эффективность в другой среде. При этом соразмерность института и среды либо не принималась во внимание, либо предполагалось, что институт изменит и приспособит среду под себя. На практике же нередко происходило обратное: среда изменяла сам институт и в результате менялся (иногда на прямо противоположный) аксиологический окрас в глазах социума как этого института, так и самой идеи его рецепции — плата за пренебрежение вопросом соразмерности правовых институтов среде, в которой они сформировались. Чтобы подчеркнуть сложность проблемы, заметим, что институт, бывший вполне соразмерным своей среде в одну эпоху, может войти с ней же в противоречие в другую (замечание, уже ставшее банальным) и что существуют «издержки времени как смысловая граница инноваций» (пока что небанальное замечание (Люббе, 2016, с. 396)).

Место принципа соразмерности (пропорциональности) в системах налоговых принципов

Существует множество классификаций принципов, на которых основано или должно быть основано налоговое право и налогообложение. Однозначно определить место принципа соразмерности (пропорциональности) в каждой из этих классификаций не всегда возможно, а нередко просто невозможно, ибо из предыдущего текста уже виден универсальный и многогранный характер этого принципа, обусловленный, в частности, его тесной связью с принципом справедливости. Уверенно можно сказать лишь то, что требование опоры на принцип соразмерности (пропорциональности) является одним из главных требований, предъявляемых к системам налогового права и налогообложения. Поэтому, например, предлагая в учебнике по налоговому праву свою дефиницию налога, д. ю. н., проф. Д. В. Винницкий включает в число признаков налога его основанность на принципах всеобщности, равенства, соразмерности (Винницкий, 2014, с. 31–32).

К миру налогового права в полной мере относится сказанное д. ю. н., проф. В. А. Беловым о мире права в целом: «Мир права... Это мир оценок социальных явлений (курсив источника. — Е. М.) как дозволенных или недопустимых с точки зрения компромисса личного и общественного интересов. Социальные же явления имеют универсальную внешнюю форму своего выражения и стабильную форму существования — общественные отношения» (Белов, 2007б, с. 170–171). И оцениваются эти явления по разным критериям, среди них один из главных — соразмерность в разных ее проявлениях.

Если мы различаем термины «правовой принцип» и «принцип права», то тогда принцип соразмерности (пропорциональности) следует отнести к правовым принципам — конечно, до тех пор, пока не будет реализовано что-либо подобное предложению (Демин, 2013, с. 34, 36, 37) о введении в Налоговый кодекс РФ (НК РФ) главы с названием «Общие принципы налогообложения и сборов», содержащей среди прочего статью «Принцип соразмерности налогообложения и фактической платежеспособности налогоплательщика» (с исключением при этом ст. 3 из НК РФ). Ибо пока в первой части НК РФ (здесь и далее редакция Кодекса, действовавшая до 1 января 2017 г.) из интересующих нас слов встречаются только слова «соразмерно» и «пропорционально», причем первое — один раз и в контексте, где о применении собственно принципа говорить не приходится (п. 6 ст. 105.15), а второе — неоднократно (ст. 25.15, 43, 45, 46, 47, 49, 50, 76, 105.2, 105.13 и 129.1) и всегда в математическом смысле, причем из контекста всегда видно, что именно применение пропорции является в каждом случае единственно правильным. Во второй части НК РФ встречается только слово «пропорционально» (ст. 170, 176.1, 203.1, 214.1, 214.5, 217, 220, 223, 232, 251, 262, 270, 272, 274, 276, 277, 278, 278.2, 280, 309.1, 331.1, 333.18, 333.20, 333.22, 333.30, 340, 346.5, 346.6, 346.17, 346.18, 346.38, 376, 377, 391, 392, 408) и всегда в том же математическом смысле. А согласно п. «и» ч. 1 ст. 72 и ч. 3 ст. 75 Конституции РФ установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации находится в совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов и осуществляется федеральным законом.

Но, с другой стороны, если согласиться с мнением (Комментарий..., 2014, с. 17) о том, что в п. 1 и 3 ст. 3 «Основные начала законодательства о налогах и сборах» НК РФ раскрывается содержание принципов обоснованности и соразмерности налогообложения, или с мнением (Налоговое..., 2016, с. 30), что п. 1 ст. 3 НК РФ содержит формулировку отраслевого принципа соразмерности налогообложения, или с аналогичным ему мнением (Лопатникова, 2012, раздел 1.3), то тогда принцип

соразмерности (пропорциональности) следует отнести к принципам права (налогового), что подтверждает высказанное выше сомнение в практической ценности разграничения правовых принципов и принципов права.

Для систем налогового права и налогообложения принцип соразмерности (пропорциональности) может быть выведен из общих представлений о справедливости. Как заметил известный немецкий теоретик права Густав Радбрух, «с методической точки зрения остается непреложным, что принципы должного можно вывести дедуктивным путем только из других принципов должного, ибо их нельзя обосновать с помощью индуктивного знания, полученного из фактов реального бытия» (Радбрух, 2004, с. 19). И в обеих системах, помимо его вывода из других принципов должного, указанный принцип может быть также обоснован внеэтическими экономическими соображениями — через эффект Лаффера, например. Однако эти соображения тоже будут весьма общего характера, о чем, правда применительно к другой эпохе, замечательно сказал немецкий специалист по финансовой политике Х. Хэфеле: «Исторические примеры убедительно доказывают, что налогообложению есть пределы. Однако из событий позднего феодализма нельзя сделать вывода, где же точно пролегли эти границы. Можно лишь сказать, что в каждом случае налогообложение выходило далеко за эти границы» (Хэфеле, 1992, с. 383). К этому уместно добавить меткое замечание, сделанное не в связи с законотворчеством в налоговой сфере, но иногда вполне к нему применимое: «Законы природы и законы логики — вот то, против чего не может идти законодатель; все остальное ему подвластно и подлежит изменению в соответствии с содержанием действующих законов» (Белов, 2007а, с. 93); добавим еще от себя — нередко с неожиданными последствиями для экономики.

В связи с замечанием о применении принципа соразмерности (пропорциональности) в двух, имеющих много общего, но все же различных системах налогового права и налогообложения стоит привести выписку из, как пишет налоговый консультант из Германии Р. Буссе, главного систематического сборника его страны о налогах «Налоговое право», вышедшего 21-м изданием: «Налоговое право является экономическим правом, внутренняя логика основывается на экономической природе его нормативов. Следовательно, налоговое право свою внутреннюю логическую структуру может развивать только тогда, когда оно составлено экономически рационально и при этом в особой и достаточной форме учитывает утилитарное поведение человека. Юридический и экономический подходы взаимно дополняют и облагораживают друг друга» (Буссе, 2014, с. 141).

Он же, описывая принципы налогообложения в Германии, отмечает, что «определенное значение для налогообложения имеют такие конституционные принципы, как принцип законности, принцип соразмерности, принцип социальной справедливости и принцип защиты собственности. Эти конституционные принципы конкретизируются в верховенствующем в налоговой системе принципе налогообложения по финансовой (экономической) способности. Соответствие этому принципу служит фундаментальной мерой соблюдения справедливости в налогообложении» (Буссе, 2014, с. 142). Из этого он заключает: «Юридическое понятие принципа налогообложения по финансовой (экономической) способности сводится к формуле: „равное обложение налогами одинаковых экономических фактов и явлений с равной нагрузкой“» (Буссе, 2014, с. 142–143). Но заметим, что с таким же основанием из предшествующего можно заключить, что юридическое понятие принципа налогообложения по финансовой (экономической) способности сводится к формуле «обложение налогами соразмерно финансовой (экономической) способности налогоплательщика». И думается, такое заключение лучше соответствует тому, на

основании чего оно сделано. Оно же соответствует и толкованию этого принципа профессором Берлинского университета им. Гумбольдта А. Бланкенагелем: «Один из самых важных... принципов — это принцип налогообложения по способностям. Он означает, что налоговое бремя гражданина зависит от его доходов» (Бланкенагель, 2014, с. 24–25). Такова же и описанная ниже правовая позиция Конституционного Суда РФ в *постановлении от 04.04.1996 № 9-П*.

Принцип соразмерности (пропорциональности) в системах налогового права и налогообложения, реализуемый через налоговое законодательство, тесно связан с принципом равенства в налоговом праве, поскольку для реализации принципа равенства (тесно связанного с принципом всеобщности налогообложения — п. 1 ст. 3 НК РФ) необходим критерий, по которому сравниваются налогоплательщики, а как следует из *постановления Конституционного Суда РФ от 23.12.1999 № 18-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1, 2, 4 и 6 Федерального закона от 4 января 1999 года „О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1999 год“ и статьи 1 Федерального закона от 30 марта 1999 года „О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон „О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1998 год“ в связи с жалобами граждан, общественных организаций инвалидов и запросами судов»*, этот критерий должен иметь экономический характер. В п. 3 мотивировочной части этого постановления, в связи с тем, что правовое регулирование того времени допускало взимание страховых взносов в Пенсионный фонд РФ по разным тарифам в зависимости от избранной крестьянским (фермерским) хозяйством организационно-правовой формы, сказано, что в силу конституционных принципов налогообложения, распространяющихся на обязательные платежи в страховые фонды и конкретизированных в п. 2 ст. 3 НК РФ, «такая дифференциация режимов страховых платежей не может устанавливаться по неэкономическим мотивам, в том числе исходя из социальных различий и других подобных критериев, поскольку это противоречит конституционному принципу равенства». Очевидно, что при этом возникает нелегкий вопрос выбора экономического показателя, по которому следует сопоставлять (соизмерять) налогоплательщиков, чтобы обеспечивать их юридическое равенство (Винницкий, 2003, с. 193).

Попутно стоит отметить, что на взаимосвязь экономических отношений и правовых принципов обращал внимание Ф. Энгельс в письме к немецкому экономисту Конраду Шмидту: «Отражение экономических отношений в виде правовых принципов точно так же необходимо ставит эти отношения на голову. Этот процесс отражения происходит помимо сознания действующего; юрист воображает, что оперирует априорными положениями, а это всего лишь отражения экономических отношений. Таким образом, все стоит на голове. А что это извращение, представляющее собой, пока оно еще не раскрыто, то, что мы называем идеологическим воззрением, в свою очередь, оказывает обратное действие на экономический базис и может его в известных пределах модифицировать, — это мне кажется само собой разумеющимся» (Энгельс, 1965, с. 418).

Мы не касаемся здесь принципа соразмерности налогообложения потребностям бюджета (Винницкий, 2003, с. 193), так как полагаем, что этот вопрос выходит за рамки собственно налогового права.

Также из-за ограниченного объема статьи мы не останавливаемся на различии (применительно к принципу соразмерности (пропорциональности)) между принципами налогового права и принципами законодательства о налогах и сборах (о содержании последнего см. п. 6 ст. 1 НК РФ). Отметим только (аналогично (Мальцев, 2004, с. 125)), что первые на уровне общественного правосознания непосредственно связаны с представлениями о социальной справедливости в налоговой сфере и предметом налогового права, а вторые являются отражением первых в нормах законодательства о налогах и сборах, причем отражением, выполненным законодателем не всегда адекватно первым, но всегда исходя из его представлений о сущем и должном поведении участников налоговых отношений, и укажем, что подобный вопрос, но в «уголовной» сфере – соотношение между принципами уголовного права и принципами уголовного законодательства, рассмотрен, например, Е. Е. Чередниченко, заключившей, что «принципы уголовного права и принципы уголовного законодательства соотносятся как „содержание“ и „форма“, таким образом, представляют собой единое целое» (Чередниченко, 2007, с. 46).

Что же касается соотношения принципов налогового права и принципов налогообложения, то мы согласны с д. ю. н., проф. А. В. Деминым, полагающим, что «принципы налогообложения – это наиболее широкая категория, которая помимо собственно правовых принципов охватывает также социально-экономические, политические, нравственные и другие принципы, но как только последние вовлекаются в правовое регулирование, они приобретают правовой характер и должны рассматриваться уже как правовые принципы. В этой ситуации можно говорить о равнозначности терминов „принцип налогообложения“ и „принцип налогового права“» (Демин, 2015, с. 106), а также с его мнением о том, что используемый в Конституции РФ «термин „общие принципы налогообложения и сборов“ обозначает универсальные правовые принципы, проявляющие свое действие в каждом или в большинстве налогово-правовых институтов» (Демин, 2015, с. 107) (эту же позицию А. В. Демин занимает и в более ранней своей работе (Демин, 2013, с. 87–88)). Другая позиция: д. э. н., проф. В. Г. Пансков, описывая основополагающие принципы налогообложения и классифицируя их на экономические, организационные и юридические, относит принцип соразмерности к экономическим принципам налогообложения и не включает его в число основных юридических (Пансков, 2014, с. 58, 66). Подробное изложение различных «подходов к определению соотношения „принципы налогового права“ и „принципы налогообложения“» содержится в монографии Е. А. Лопатниковой, где оно заключается выводом: принципы налогового права «позволяют формировать правовой механизм регулирования процесса налогообложения, а значит, являются вторичными по отношению к принципам налогообложения» (Лопатникова, 2012, разд. 1.2).

Поэтому, исследуя место принципа соразмерности (пропорциональности) в системах налоговых принципов, всегда следует учитывать, что наполнение его конкретным содержанием и его действие, обусловленное этим содержанием, тесно связано с содержанием и действием других налоговых принципов, ему контекстуально близких. Удачный пример «взаимообусловленности принципов налогового права, основанной на их взаимодополнении и взаимопроникновении», применительно к нашей теме – «принципы справедливости, всеобщности и равенства дополняются принципом соразмерности налогообложения, т. е. требованиями учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога» (Демин, 2015, с. 109).

Принцип соразмерности (пропорциональности) в правовых позициях Конституционного Суда РФ по налоговым вопросам

Как следует из вышеприведенной статистики употребления термина «соразмерность» в постановлениях Конституционного Суда РФ, более половины его постановлений мотивированы в том числе необходимостью соблюдения принципа соразмерности. И не будет преувеличением сказать, что именно Конституционный Суд в последние два десятилетия больше всех способствовал привлечению внимания к принципу соразмерности и сыграл решающую роль в его широкой реализации в эти годы в различных областях законотворчества и правоприменения.

Председатель Конституционного Суда РФ В. Д. Зорькин, выступая 27 сентября 2012 г. на международной конференции, имел все основания сказать: «...подчеркну, что еще в 1996 г. Конституционный Суд России ввел в свои правовые позиции принцип соразмерности, а в 2003 г. сформулировал окончательную позицию по данному вопросу...» (Зорькин, 2012). К этому можно добавить, что Конституционный Суд не только ввел 20 лет тому назад этот принцип в свои правовые позиции и активно им пользовался, но, что не менее важно, способствовал этим широкому применению принципа соразмерности при разрешении сложных судебных споров по всей стране.

В 1996 г. на принцип соразмерности Конституционный Суд РФ опирался в постановлениях от 16.01.1996 № 1-П, от 04.04.1996 № 9-П, от 13.06.1996 № 14-П. Для нас наиболее интересно постановление от 04.04.1996 № 9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы», в мотивировочной части которого Конституционный Суд указал, что основные права граждан России гарантируются Конституцией РФ без каких-либо условий фискального характера — на этом основан вывод Суда о том, что реализация конституционного права на выбор места жительства не может ставиться в зависимость от уплаты или неуплаты каких-либо налогов и сборов, а отказ в регистрации с связи с невыполнением гражданином обязанностей по уплате налогов и сборов противоречит ч. 1 ст. 27 Конституции РФ.

Конституционный Суд указал также, что в законах субъектов РФ, устанавливающих налоги и сборы, должны учитываться конституционные (ч. 1 ст. 19, ч. 3 ст. 55 Конституции РФ) принцип равенства и принцип соразмерного конституционно значимым целям ограничения прав и свобод и что «в целях обеспечения регулирования налогообложения в соответствии с Конституцией Российской Федерации принцип равенства требует учета фактической способности к уплате налога исходя из правовых принципов справедливости и **соразмерности**». В социальном государстве принцип равенства в отношении обязанности платить законно установленные налоги и сборы предполагает, что «равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов». В связи с этим в постановлении, вынесенном по делу, в рамках которого, в частности, проверялась конституционность статьи 2 Закона города Москвы от 14.09.1994 «О сборе на компенсацию затрат городского бюджета по развитию инфраструктуры города и обеспечению социально-бытовыми условиями граждан, прибывающих в г. Москву на жительство», отмечено, что проверяемая статья «не учитывает финансового потенциала различных налогоплательщиков и фактически устанавливает подушную систему налогообложения, что при чрезмерно высоком налоге означает взывание существенно большей доли из имущества неимущих

или малоимущих граждан и меньшей доли — из имущества более состоятельных граждан», т. е. не соблюдает принцип соразмерности налогообложения.

Конституционный Суд указал, что на законы субъектов РФ о налогах и сборах в полной мере распространяется положение ч. 3 ст. 55 Конституции РФ о том, что «права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом лишь в той мере, в какой это соответствует определенным конституционно значимым целям, т. е. **пропорционально, соразмерно** им. **Налогообложение, парализующее реализацию гражданами их конституционных прав, должно быть признано несоразмерным.** Поэтому при чрезмерности налогов и сборов проблема их дифференциации в связи с обеспечением принципов равенства и справедливости приобретает особое значение».

В результате Конституционный Суд признал не соответствующей Конституции РФ (ее ст. 7, 19 (ч. 1), 55 (ч. 3)) *статью 2 вышеназванного Закона города Москвы* «в той ее части, в которой она противоречит принципам равенства, **соразмерности** прав и свобод человека и гражданина конституционно значимым целям, а также социального государства».

В 2003 г., когда, по словам Председателя Конституционного Суда РФ, этот Суд сформулировал окончательную позицию по принципу соразмерности, последний был применен в 11 его постановлениях; наиболее подробно о требовании соразмерности сказано в *постановлении от 21.04.2003 № 6-П «По делу о проверке конституционности положений пунктов 1 и 2 статьи 167 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан О. М. Мариничевой, А. В. Нелировой, З. А. Скляновой, Р. М. Скляновой и В. М. Ширяева:*

«...в силу статей 15 (часть 2), 17 (часть 3), 19 (части 1 и 2) и 55 (части 1 и 3) Конституции Российской Федерации и исходя из общеправового принципа справедливости защита права собственности и иных вещных прав, а также прав и обязанностей сторон в договоре должна осуществляться на основе **соразмерности и пропорциональности**, с тем чтобы был обеспечен баланс прав и законных интересов всех участников гражданского оборота — собственников, сторон в договоре, третьих лиц. При этом возможные ограничения федеральным законом прав владения, пользования и распоряжения имуществом, а также свободы предпринимательской деятельности и свободы договоров также должны отвечать требованиям справедливости, быть адекватными, **пропорциональными, соразмерными**, носить общий и абстрактный характер, не иметь обратной силы и не затрагивать существо данных конституционных прав, т. е. не ограничивать пределы и применение основного содержания соответствующих конституционных норм. Сама же возможность ограничений, как и их характер, должна обуславливаться необходимостью защиты конституционно значимых ценностей, а именно основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства».

В прошлом году, выступая 17 мая на Международной конференции «Современная конституционная юстиция: вызовы и перспективы» с докладом «Конституционная юстиция на переходном этапе исторического развития России», Председатель Конституционного Суда РФ В. Д. Зорькин снова обратил внимание на принцип соразмерности в практике работы Суда, сказав:

«На мой же взгляд, законотворческая деятельность парламента — это деятельность по природе своей правовая, поскольку она ориентирована не на любой компромисс социальных интересов, а на их согласование на началах формального равенства сторон, т. е. на началах сущностного правового принципа равенства. А Конституционный Суд оценивает результаты этой деятельности с позиций

конституционно-правового подхода, соотнося ее с положениями Конституции РФ как правового документа. Не случайно то обстоятельство, что, по данным поисковой системы „КонсультантПлюс“, из всех принципов, имплицитно и эксплицитно содержащихся в Конституции РФ и составляющих ядро правовых позиций Конституционного Суда, чаще всего Судом применяется принцип равенства и такие его модификации, как принцип справедливости и принцип **соразмерности**. И когда мы говорим о том, что Конституционный Суд как хранитель Конституции интерпретирует дух и букву Конституции применительно к конкретно-историческим условиям, речь идет о деятельности исключительно в рамках правового пространства» (Зорькин, 2016).

Соразмерность – оценочное понятие (оценочная категория), т. е. в общем случае его применение дает заведомо нечеткое заключение, его признают и им пользуются, обычно за неимением практической возможности добиться иного. В связи с этим естественен вопрос о правомерности использования оценочных понятий в законодательстве, в частности в Налоговом кодексе, – напомним, что одним из основных начал законодательства о налогах и сборах является следующее требование: «Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить» (ст. 3 НК РФ). Позволиительно ли при таком требовании-ограничении включать в Налоговый кодекс нормы-принципы (декларативные нормы), которые не определяют непосредственно права и обязанности субъектов, а представляют собой «правила, закрепляющие основные, исходные начала права», которые «не создают непосредственно прав и обязанностей, но указывают принципиальное направление правового регулирования, в чем и заключается их функциональное предназначение» (Поляков, 2016, с. 705)?

Этот актуальный для законодателя и судьи вопрос был закрыт *Определением Конституционного Суда РФ от 04.06.2007 № 320-О-П «По запросу группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации»*, указавшим, что «наличие в законе общих оценочных понятий само по себе не свидетельствует об их неопределенности: поскольку нормы законодательства о налогах и сборах различны по характеру и значению, пределы детализации таких его норм, как абстрактно сформулированные нормы-принципы, определяются законодателем с учетом необходимости их эффективного применения к неограниченному числу конкретных правовых ситуаций» (часть цитируемого текста, начинающаяся со слова «поскольку» и до конца, уже фигурировала в *Определениях Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 № 441-О и от 04.12.2003 № 442-О*, а полностью цитируемый текст был повторен в его *определениях от 04.06.2007 № 366-О-П, от 16.12.2008 № 1072-О-О, от 01.10.2009 № 1270-О-О*. Он же часто воспроизводится в литературе по налоговому праву и налогообложению).

Правовые позиции по налоговым вопросам, выработанные Конституционным Судом РФ с опорой среди прочего на принцип соразмерности, сформулированы в ряде его постановлений, из которых особенно интересны и имеют непреходящую актуальность следующие (приведены в хронологическом порядке):

— *постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР „О государственной налоговой службе РСФСР“ и Законов Российской Федерации „Об основах налоговой системы в Российской Федерации“ и „О федеральных органах налоговой полиции“*», в котором указано, что в целях обеспечения выполнения конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы

(ст. 57 Конституции РФ) и возмещения ущерба, понесенного казной в результате неисполнения обязанности, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства, и эти меры могут быть как правосоставительными, обеспечивающими исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налогов (погашение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты), так и штрафными, возлагающими на нарушителя дополнительные выплаты в качестве меры ответственности (наказания). Но «при этом в выборе принудительных мер законодатель ограничен требованиями справедливости, **соразмерности** и иными конституционными и общими принципами права». В этом же Постановлении указано, что «принцип **соразмерности**, выражающий требования справедливости, предполагает установление публично-правовой ответственности лишь за виновное деяние и ее дифференциацию в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба, степени вины правонарушителя и иных существенных обстоятельств, обуславливающих индивидуализацию при применении взыскания»;

— *постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А. Д. Егорова и Н. В. Чуева»*, где предметом рассмотрения по делу являлись положения ч. 2 ст. 89 «Выездная налоговая проверка» НК РФ (в редакции того времени), которыми регулируются сроки и продолжительность выездных налоговых проверок, в том числе повторных, проводимых вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, ранее проводившего проверку. Конституционный Суд указал, что, наделяя налоговые органы полномочием действовать в пределах своей компетенции властно-обязывающим образом, законодатель должен соблюдать вытекающие из ч. 3 ст. 55 во взаимосвязи со ст. 8, 17, 34 и 35 Конституции РФ требования, в силу которых «ограничение федеральным законом права владения, пользования и распоряжения имуществом, а также свободы предпринимательской деятельности возможно, только если оно отвечает требованиям справедливости, адекватно, **пропорционально, соразмерно** и необходимо для защиты конституционно значимых ценностей, в том числе частных и публичных прав и законных интересов других лиц, и не затрагивает само существо конституционных прав, т. е. не ограничивает пределы и применение основного содержания соответствующих конституционных норм»;

— *постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г. А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа»*, где предметом рассмотрения по делу являлись положения ст. 113 «Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения» НК РФ, в соответствии с которыми лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в котором совершено правонарушение, истекли три года (срок давности). Суд в очередной раз и со ссылкой на ч. 1 ст. 19, ч. 2 и 3 ст. 55 Конституции РФ указал, что «законодатель, предусматривая ответственность за совершение налоговых правонарушений, должен исходить из конституционных принципов справедливости, юридического равенства, **пропорциональности, соразмерности** устанавливаемой ответственности конституционно значимым целям». Суд отметил, что введение законодателем срока давности привлечения к ответственности

за совершение налоговых правонарушений направлено как на гарантирование конституционных прав налогоплательщиков, так и на обеспечение стабильности правопорядка и рациональную организацию деятельности правоприменителя и что трехлетний срок давности, установленный ст. 113 НК РФ, «**коррелирует** со сроком хранения отчетной документации и предельным сроком глубины охвата налоговой проверки и представляет собой дополнительную гарантию, направленную на защиту от неправомерного ограничения права собственности в условиях, когда налоговое правонарушение по времени значительно отстоит от факта его обнаружения». Указав, что установленный ст. 113 НК РФ срок давности в три года является универсальным, а его продолжительность одинакова для всех видов налоговых правонарушений, предусмотренных главой 16 НК РФ, Конституционный Суд (со ссылкой на ст. 19, ч. 3 ст. 55, ст. 57 Конституции РФ) признал за законодателем право, «исходя из общих принципов юридической ответственности, в том числе справедливости, **соразмерности** и **пропорциональности**», «установить дифференцированные сроки давности с учетом видов налоговых правонарушений, их характера и степени общественного вреда».

В этом же постановлении Конституционный Суд указал, что, «осуществляя соответствующее регулирование, законодатель, однако, должен исходить из общих принципов юридической ответственности и конкретизирующих их принципов налоговой ответственности, таких как справедливость, **соразмерность**, **пропорциональность** и неотвратимость. Во всяком случае, такое регулирование должно отвечать вытекающим из указанных принципов требованиям обоснованности и формальной определенности, ясности, точности юридических норм, с тем чтобы не допускалась возможность их неоднозначного толкования и, следовательно, произвольного применения»;

— *постановление Конституционного Суда РФ от 23.05.2013 № 11-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 333.40 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью „Встреча“»* — замечательная иллюстрация сложностей (два судьи Конституционного Суда выразили особое мнение по делу) в толковании и применении многоаспектного по своей сути принципа соразмерности (пропорциональности) в ситуации, которая на первый взгляд кажется простой.

Фабула дела такова. Комитет Ставропольского края по пищевой и перерабатывающей промышленности, торговле и лицензированию отказал ООО «Встреча» в предоставлении лицензии на розничную продажу алкогольной продукции. Не подвергая сомнению правомерность самого отказа в предоставлении лицензии, ООО «Встреча» потребовало возврата уплаченной им государственной пошлины в размере 40 000 руб., в чем ему также было отказано. Казалось бы, поскольку в лицензии отказано, то уплаченную в казну пошлину следует вернуть, и Арбитражный суд Ставропольского края признал отказ в возврате пошлины незаконным. Однако *постановлением Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.11.2011 по делу № А63-4954/2011*, рассмотревшего апелляционную жалобу Комитета, решение суда первой инстанции было отменено, с чем согласился Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа в *постановлении от 31.01.2012* по этому делу. *Определением Высшего Арбитражного Суда РФ от 29.03.2012 № ВАС-3542/12* по этому делу отказано в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ для пересмотра в порядке надзора. ООО «Встреча» обратилось в Конституционный Суд РФ.

Как указано в постановлении Конституционного Суда, предметом его рассмотрения являлся *п. 1 ст. 333.40 «Основания и порядок возврата или зачета государственной*

пошлины» НК РФ в той мере, в какой его положения позволяют отказывать в возврате пошлины, ранее уплаченной соискателем лицензии на розничную продажу алкогольной продукции, в случае принятия уполномоченным органом решения об отказе в предоставлении лицензии. Конституционный Суд признал п. 1 ст. 333.40 НК РФ не противоречащим Конституции РФ, поскольку установленное им правовое регулирование (предполагающее отказ в возврате пошлины, если в предоставлении лицензии отказано) по своему конституционно-правовому смыслу во взаимосвязи с другими положениями НК РФ и законодательством, регулирующим производство и оборот алкогольной продукции, не допускает — при выполнении соискателем лицензии условий, необходимых для осуществления такой деятельности, — принятие лицензирующим органом произвольного решения по этому вопросу и позволяет соискателю лицензии самостоятельно, до подачи в лицензирующий орган документов, оценить соответствие отраженных в них данных требованиям, предъявляемым к розничной продаже алкогольной продукции, а в случае необоснованного отказа в ее предоставлении обжаловать его в лицензирующий орган либо в суд (п. 1 резолютивной части постановления).

Мотивируя решение и излагая свою правовую позицию по рассматриваемой проблеме, Конституционный Суд указал, что «государственная пошлина, взимаемая за совершение уполномоченным органом или должностным лицом соответствующих юридически значимых действий, является специфической разновидностью публично-финансовых платежей, размер которых не обязательно должен быть эквивалентен понесенным в связи с совершением этих действий затратам и определяется федеральным законодателем на основе принципов справедливости и **соразмерности** исходя из цели обеспечения публичного порядка в конкретной сфере общественных отношений и характера прав, реализация которых связывается с необходимостью уплаты государственной пошлины. При этом — имея в виду именно фискальный характер государственной пошлины — вопрос о том, в каких случаях она подлежит возврату, также решается федеральным законодателем, осуществляющим в рамках предоставленной ему дискреции и с соблюдением конституционных требований к законному установлению налогов и сборов правовое регулирование условий их взимания».

Конституционный Суд также указал, что *Федеральный закон от 22.11.1995 № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции»* с достаточной степенью определенности устанавливает требования, выполнение которых соискателем лицензии на розничную продажу алкогольной продукции обуславливает получение лицензии, что предполагает возможность самостоятельной, до подачи документов в лицензирующий орган, оценки соискателем того, отвечают ли условия его предполагаемой деятельности лицензионным требованиям. «Возложение на него как субъекта предпринимательской деятельности связанных с недостаточной готовностью к ее осуществлению рисков, в том числе финансовых, отвечает критерию конституционной **соразмерности**, а невозврат государственной пошлины в случае отказа в предоставлении лицензии, будучи направленным помимо прочего на защиту нравственности и здоровья, других затрагиваемых деятельностью по розничной продаже алкогольной продукции конституционно значимых ценностей, является допустимым элементом регулирования рынка алкогольной продукции и, следовательно, не может рассматриваться как **несоразмерное** ограничение» свободы предпринимательской деятельности и права собственности, гарантированных ч. 1 ст. 34, ч. 1 ст. 35 Конституции РФ.

О значимости правовой позиции, изложенной в указанном постановлении, свидетельствуют ссылки на него, сделанные в трех постановлениях и двух определениях Конституционного Суда РФ, в 27 постановлениях кассационных и 175 постановлениях апелляционных судов арбитражной системы и 9 решениях судов общей юрисдикции. Интересный детальный анализ этого постановления дан (Тарибо, 2013);

— *постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П «По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью „Торговый дом „Камснаб“», где предметом рассмотрения по делу были положения п. 6 и 7 ст. 168 «Сумма налога, предъявляемая продавцом покупателю» и п. 5 ст. 173 «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет» НК РФ в той мере, в какой эти положения в их взаимосвязи могут служить основанием для возложения на лицо, признанное плательщиком единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, обязанности по уплате НДС с операций по розничной реализации товаров без выставления покупателям счетов-фактур. В этом постановлении Конституционный Суд указал, что «нормативно-правовое регулирование в сфере налогообложения, осуществляемое с учетом конституционно-правовой природы налогов как необходимой экономической основы существования и деятельности государства... должно быть основано на конституционном принципе равенства, который применительно к сфере налогообложения означает его равномерность, нейтральность и справедливость и исключает придание налогам и сборам дискриминационного характера. Вместе с тем оно должно создавать надлежащие условия исполнения налоговой обязанности, что, с одной стороны, предполагает достаточную свободу законодательного усмотрения при установлении конкретных налогов и определении параметров основных элементов налога... а с другой — требует неукоснительного следования конституционному принципу **соразмерности** при введении публично-правовой ответственности за несоблюдение налогоплательщиками возложенных на них обязанностей: в силу вытекающих из этого принципа требований справедливости, адекватности и **пропорциональности** используемых правовых средств налоговая ответственность должна наступать лишь за виновное деяние и дифференцироваться в зависимости от обстоятельств, обуславливающих ее индивидуализацию»;*

— *постановление Конституционного Суда РФ от 01.07.2015 № 19-П «По делу о проверке конституционности положения подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью „Сони Мобайл Коммюникейшнз Рус“», где предметом рассмотрения по делу было положение подп. 4 п. 1 ст. 162 «Особенности определения налоговой базы с учетом сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг)» НК РФ в той мере, в какой на его основании решается вопрос об увеличении налогоплательщиком — поставщиком товаров (работ, услуг), заключившим договор страхования риска неисполнения договорных обязательств покупателем, налоговой базы по НДС на суммы страховых выплат, полученных им в связи с нарушением покупателем обязательства по оплате товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом обложения НДС. Непростая история налогового спора, предшествующего обращению налогоплательщика в Конституционный Суд (налогоплательщик проиграл спор в судах трех арбитражных инстанций и ему было отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда РФ), где он фактически выиграл дело, проанализирована (Файзрахманова, 2016).*

В этом постановлении Конституционный Суд изложил ряд своих правовых позиций, которые, как он отметил, были сформулированы, в частности, в его «налоговых» *постановлениях от 28.03.2000 № 5-П, от 17.03.2009 № 5-П, от 22.06.2009 № 10-П*, где он подчеркнул, что нормативно-правовое регулирование в сфере налогообложения не должно приводить к двойному налогообложению одного и того же экономического объекта, поскольку это нарушило бы принципы равного, справедливого и **соразмерного** налогообложения, вытекающие из ст. 19, ч. 3 ст. 55 и ст. 57 Конституции РФ.

Здесь речь идет о следующих правовых позициях, изложенных в п. 2 мотивировочной части вышеназванного *постановления Конституционного Суда РФ от 01.07.2015 № 19-П*:

- нормативно-правовое регулирование в сфере налогообложения, осуществляемое с учетом конституционно-правовой природы налогов как необходимой экономической основы существования и деятельности государства, должно быть основано на конституционном принципе равенства, который исключает придание налогам и сборам дискриминационного характера; вместе с тем оно должно создавать надлежащие условия исполнения налоговой обязанности, что предполагает достаточную свободу законодательного усмотрения при установлении налога и определении параметров его основных элементов;
- в силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов налоговая обязанность должна среди прочего пониматься как обязанность платить налоги в размере не большем, чем установлено законом (напомним слова реформатора экономики ФРГ Людвига Эрхарда, сказанные в бытность его министром экономики: «„Дайте государству положенное государству!“ — это, конечно, означает: не давайте ему больше положенного!» (Эрхард, 1993, с. 383)), а механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность их взимания и одновременно правомерность деятельности уполномоченных органов, связанной с их изъятием; именно соблюдение конституционных предписаний относительно формальной определенности и полноты элементов налогового обязательства при формировании структуры налога и учет объективных характеристик экономико-правового содержания налога обеспечивают эффективность налогообложения и реальность его целей и позволяют налогоплательщикам своевременно уплачивать налог, а налоговым органам — осуществлять контроль за действиями налогоплательщиков по уплате.

Необходимо отметить, что выше названы лишь несколько из «налоговых» решений Конституционного Суда РФ, мотивированных среди прочего принципом соразмерности (пропорциональности), в которых термин «соразмерность» («соразмерно» и т. п.) используется непосредственно. Однако имеется много его же решений по налоговым вопросам (принятых не только в виде постановлений, но и в виде определений — с «позитивным (положительным) содержанием», нумерованных с включением в их номер символа «О-П»), в мотивировке которых также используется этот принцип, но при этом ни слово «соразмерность», ни его производные в решении непосредственно не фигурируют. Так, например, описанные выше правовые позиции изложены в п. 2 *мотивировочной части постановления Конституционного Суда РФ от 01.07.2015 № 19-П* без использования этого слова, и лишь после их изложения указано, что они сформулированы с учетом принципа соразмерного налогообложения.

Действительно, из этих позиций Конституционного Суда ясно, например, что нормативно-правовое регулирование в сфере налогообложения должно быть соразмерно конституционно-правовой природе налогов как необходимой экономической основы существования и деятельности государства; что налоговая обязанность должна среди прочего пониматься как обязанность платить налоги соразмерно установленному законом, а не больше. Последнее не будет казаться «наивным» и само собой разумеющимся, если знать, что в *резоллютивной части постановления от 01.07.2015 № 19-П* бывшее предметом рассмотрения положение подп. 4 п. 1 ст. 162 НК РФ признано не соответствующим Конституции РФ (ч. 1 и 2 ст. 19, ч. 1 ст. 34 и ст. 57), в той мере, в какой по смыслу, придаваемому ему правоприменительной практикой, оно позволяет требовать от налогоплательщика – поставщика товаров (работ, услуг), заключившего договор страхования риска неисполнения договорных обязательств покупателем, включения в налоговую базу по НДС помимо стоимости реализованных товаров (работ, услуг) также суммы страховой выплаты, полученной им в связи с нарушением покупателем обязательства по оплате, если налогоплательщик исчислил (уплатил) НДС с операции по реализации данных товаров (работ, услуг) в момент их отгрузки. Конституционный Суд также постановил, что надлежит внести в налоговое законодательство изменения, исключающие возможность двойного налогообложения в случае использования налогоплательщиком – поставщиком товаров (работ, услуг) для защиты своих имущественных интересов договора страхования риска неисполнения договорных обязательств покупателем, и что впредь до внесения таких изменений указанное положение ст. 162 НК РФ подлежит применению с учетом правовых позиций Конституционного Суда, сформулированных в этом постановлении.

В заключение отметим, что анализ решений Конституционного Суда РФ убедительно показывает, что при формировании правовых позиций по налоговым вопросам он опирается на принцип соразмерности (пропорциональности) намного чаще, нежели прямо называет этот принцип в формулировании правовой позиции (это же верно не только для решений по налоговым вопросам). К сожалению, ограниченный объем статьи не позволяет это надлежаше продемонстрировать.

Использование принципа соразмерности (пропорциональности) при разрешении налоговых споров в арбитражных судах

Вполне ясное изложение правовых позиций в решениях Конституционного Суда РФ еще не гарантирует, что они будут надлежаше использованы арбитражными судами при разрешении налоговых споров. Многие практикующие юристы охотно согласятся с мнением судьи Арбитражного суда г. Москвы в отставке, к. ю. н. О. Р. Михайловой, высказанным в статье, посвященной развитию практики разрешения налоговых споров: «...арбитражные суды трансформируют правовые позиции КС РФ сообразно своей точке зрения на проблему. Сложно выявить какую-либо закономерность в том, как правовая позиция КС РФ будет интерпретирована в арбитражной практике. Наличие правовой позиции не гарантирует единообразия правоприменительной и предсказуемость судебной практики» (Михайлова, 2010, с. 27). Это высказывание сопровождается замечанием: «Отношение Конституционного Суда РФ к такому положению вещей нам неизвестно» (Михайлова, 2010, с. 27).

Однако об «отношении Конституционного Суда РФ к такому положению вещей» можно судить по сделанному годом ранее вышеприведенному и уже цитированному

нами в статье (Мосин, 2016, с. 79) высказыванию судьи Конституционного Суда РФ в отставке, советника Конституционного Суда РФ, д. ю. н., проф. Т. Г. Морщаковой, которая, выступая на Сенатских чтениях в Главном зале судебных заседаний Конституционного Суда РФ, сказала: «Это общеизвестный уже факт, что решения Конституционного Суда не принимаются с большой очень радостью другими судебными структурами и, более того, во многих случаях встречают определенное сопротивление, не принимаются ими. Суды, даже другие высшие суды в Российской Федерации, позволяют себе сказать: мы придерживаемся другой позиции и будем продолжать, таким образом, настаивать на этой позиции, как делали это прежде, до вынесения по этому поводу решения Конституционного Суда... И вот здесь мы встречаемся с вами с такой парадоксальной ситуацией, когда ссылки при аргументации такой позиции мы получаем тоже на принципы независимости судебной власти и на собственные представления о том, что есть закон и что есть его конституционный смысл» (Морщакова, 2010, с. 9–10).

Пожалуй, на фоне других отраслей отечественного права наихудшим образом в части предсказуемости судебных решений обстоит дела в налоговой сфере. И. В. Цветков, д. ю. н., ныне проф. МГУ им. М. В. Ломоносова, в прошлом – судья арбитражного суда, автор практического пособия по судебной защите налогоплательщика (Цветков, 2004), верно охарактеризовал эту ситуацию: «Известно, что одним из главных недостатков современного российского судебно-арбитражного производства по налоговым спорам, вызывающих недовольство всех участников налоговых отношений, является непредсказуемость хода и результата этого производства. Интересно, что подобная „непредсказуемость“ характерна для всех без исключения судебных инстанций. Можно привести массу примеров, когда однотипные правовые ситуации разрешаются по-разному и спорящим сторонам невозможно с достаточной степенью уверенности спрогнозировать, как тот или иной судья будет рассматривать конкретный налоговый спор, как он будет оценивать аргументы сторон» (Цветков, 2008, с. 20). Эта характеристика верна и поныне, так же как и указание на главную причину такого положения дел.

Эту причину И. В. Цветков видит в том, что «любая человеческая деятельность, в том числе деятельность судьи по разрешению налоговых споров, требует современного методологического обеспечения... Судья не способен эффективно выполнять свою работу, если он не обеспечен современной методологией разрешения налоговых споров, т. е. совокупностью научно обоснованных принципов, методов и способов аналитической деятельности по разрешению различных налоговых споров. Такого методологического обеспечения в России пока не существует. Отсюда и ответ на вопрос, почему многие судебные решения по налоговым спорам непредсказуемы. Судьи разрешают эти споры интуитивно, исходя из собственных представлений о том, как должно поступать в каждом конкретном случае. К сожалению, в российской юридической науке распространено мнение, что никакой методологии разрешения налоговых споров не может быть. Есть процессуальные правила, их и нужно соблюдать на практике, а при необходимости – совершенствовать. Однако процесс не может заменить методологию. Более того, методология – основа процесса...» (Цветков, 2008, с. 21–22).

Сказанное выше верно применительно к судебной практике по налоговым спорам в целом. Но применительно к судебной практике использования принципа соразмерности (пропорциональности) при разрешении налоговых споров мы бы так утверждать не стали из-за специфики конкретных налоговых вопросов, при разрешении которых арбитражные суды среди прочего мотивируют свои решения данным принципом. Эта специфика легко обнаруживается при изучении частоты

и целей применения принципа соразмерности (пропорциональности) при рассмотрении в российских арбитражных судах споров с участием налоговых органов.

Мы ограничились анализом содержащихся в СПС «КонсультантПлюс» текстов принятых в период 2001–2015 гг. постановлений арбитражных судов округов – арбитражных кассационных судов (до 6 августа 2014 г. именовавшихся федеральными арбитражными судами), сделав выборку из них по критериям: наличие слова «налог» в кратком резюме постановления; наличие в тексте постановления слов «принцип» и «соразмерности» в пределах одного и того же абзаца – чтобы не пропустить, например, постановлений со словосочетаниями «принципы равенства и соразмерности» (добавление к «соразмерности» «пропорциональности» или замена первого вторым оказались в статистическом плане малоинтересными).

В выборку попали 995 постановлений, принятых по спорам с участием (за единичными исключениями, не заслуживающими упоминания) налоговых органов. В 368 из них (37%) суды, мотивируя применение принципа соразмерности, ссылаются на рассмотренное выше *постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11-П*. В 586 постановлениях (59%) применена ст. 112 «Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения» НК РФ.

Изучение текстов постановлений показало, что в подавляющем большинстве их принцип соразмерности применен судом при решении вопроса о соразмерности наказания (как правило, в виде налоговой санкции – штрафа, иногда – в виде ликвидации юридического лица) вине налогоплательщика (плательщика сбора) при привлечении последнего налоговым органом к ответственности за налоговое правонарушение согласно НК РФ или за административное правонарушение согласно КоАП РФ. В некоторых спорах привлечение внимания суда к принципу соразмерности инициировал налогоплательщик (плательщик сбора), что, вкуче с типичным контекстом указания на этот принцип в судебном решении, подтверждает уже отмеченное в литературе: «Принципы налогового права нередко используются для усиления авторитетности предъявляемых в суд требований или судебного решения» (Смирнов, 2011, с. 217).

Около 10% постановлений выборки вынесено по спорам хотя и с участием налогового органа, но к собственно налоговым спорам не относящимся. Это постановления по делам, в которых суды, исходя из принципов разумности и соразмерности, оценивали сумму судебных расходов, взыскиваемую с налогового органа выигравшим налоговый спор налогоплательщиком (ст. 110 АПК РФ «Распределение судебных расходов между лицами, участвующими в деле»), а также постановления, принятые в рамках дел о несостоятельности (банкротстве), в которых на стороне кредитора участвует налоговый орган.

Распределение постановлений выборки по арбитражным судам округов показано в таблице.

Количество постановлений арбитражных судов округов в 2001–2015 гг. по спорам с участием налоговых органов, мотивированных с прямым указанием на принцип соразмерности

Арбитражный суд	Всего постановлений	В том числе со ссылкой	
		на ст. 112 НК РФ	на постановление КС РФ от 15.07.1999 № 11-П
Арбитражный суд Волго-Вятского округа	6	3	—
Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа	90	44	7
Арбитражный суд Дальневосточного округа	29	15	11

<i>Окончание табл.</i>			
Арбитражный суд	Всего постановлений	В том числе со ссылкой	
		на ст. 112 НК РФ	на постановление КС РФ от 15.07.1999 № 11-П
Арбитражный суд Западно-Сибирского округа	163	105	77
Арбитражный суд Московского округа	90	40	26
Арбитражный суд Поволжского округа	111	71	41
Арбитражный суд Северо-Западного округа	86	65	48
Арбитражный суд Северо-Кавказского округа	58	35	20
Арбитражный суд Уральского округа	287	170	118
Арбитражный суд Центрального округа	75	38	20
Итого	995	586	368

В целом по выборке можно утверждать, что принцип соразмерности (при прямом на него указании) в налоговых спорах, рассматривавшихся в 2001–2015 гг. арбитражными судами округов, применялся аналогично принципу справедливости в его формулировке в ч. 1 ст. 6 «Принцип справедливости» Уголовного кодекса РФ: «Наказание и иные меры уголовно-правового характера, применяемые к лицу, совершившему преступление, должны быть справедливыми, то есть соответствовать характеру и степени общественной опасности преступления, обстоятельствам его совершения и личности виновного».

Недавний пример, когда арбитражные суды всех трех инстанций встали на защиту налогоплательщика от налогового органа, применившего наказание, вопиюще несоразмерное обстоятельствам дела, – *постановление Арбитражного суда Московского округа от 14.11.2016 № Ф05-17050/2016 по делу № А40-192074/2015*. Общество с ограниченной ответственностью обратилось в арбитражный суд с требованием о признании недействительным решения налогового органа в связи с тем, что последний в ходе выездной налоговой проверки истребовал у него множество документов, в том числе, например, 20 477 документов со сроком представления 16 дней. Всего налогоплательщик представил в налоговый орган 56 630 документов, но частично с нарушением установленного ему срока, из-за чего налоговый орган оштрафовал его по ст. 126 НК РФ на сумму 5 485 400 руб.

Мотивируя защиту налогоплательщика, кассационная коллегия указала, в частности, что в соответствии с правовыми позициями Конституционного Суда РФ, изложенными в *определениях от 18.06.2004 № 201-О, от 04.07.2002 № 202-О и постановлениях от 15.07.1999 № 11-П и от 12.05.1998 № 14-П*, «суд при рассмотрении дел, связанных с привлечением налогоплательщиков к налоговой ответственности, не может ограничиться формальной констатацией лишь факта нарушения ими обязанности, не выявляя иные связанные с ним обстоятельства, в том числе наличие или отсутствие вины соответствующих субъектов, в какой бы форме она ни проявлялась; санкции штрафного характера должны отвечать требованиям справедливости и соразмерности. Принцип соразмерности, выражающий требования справедливости, предполагает установление публично-правовой ответственности лишь за виновное деяние и ее дифференциацию в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба, степени вины правонарушителя и иных существенных обстоятельств, обуславливающих индивидуализацию при применении взыскания; меры взыскания должны применяться с учетом характера совершенного правонарушения, размера причиненного вреда,

степени вины правонарушителя, его имущественного положения и иных существенных обстоятельств деяния».

Как показано выше, при рассмотрении налоговых споров в арбитражных судах округов принцип соразмерности с прямым указанием на него в мотивировочной части судебного решения привлекается, лишь когда оценивается соответствие, соразмерность правонарушения, совершенного налогоплательщиком (плательщиком сбора), той мере юридической ответственности, на которой настаивает налоговый орган. Не вызывает сомнений, что фактически принцип соразмерности используется судами в налоговых спорах гораздо чаще, нежели на него прямо указывается в судебном решении, — хотя бы потому, что этот принцип востребован часто применяемыми при разрешении налоговых споров правовыми доктринами деловой цели, должной осмотрительности и осторожности (*постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»*).

Но вечно актуальная и всегда волнующая налогоплательщиков тема размера и тяжести всего налогового бремени, их соразмерности возможностям налогоплательщиков и потребностям общества и государства судам неподвластна. Уже упоминавшийся нами выше немецкий профессор А. Бланкенагель в статье (на нее сделана ссылка в «*Особом мнении судьи Конституционного Суда Российской Федерации Г. А. Гаджиева по Постановлению Конституционного Суда Российской Федерации от 2 декабря 2013 года № 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»*) об этом пишет так: «Конституционный контроль налогообложения имеет свои слабые стороны. Процедурные аспекты, определенность налогооблагающих законов, соблюдение принципа равноправия — все это КС РФ может контролировать и контролирует (как и Конституционный Суд ФРГ — за исключением эффекта). Только размер и тяжесть налогового бремени едва ли подлежат судебному контролю, потому что принцип соразмерности — единственный рычаг судебного контроля размера налогового бремени — работает вхолостую. Это связано не только с природой этого принципа, но и фактом, что под судебный контроль всегда попадает один конкретный налог, в то время как налоговое бремя образуется от всех налогов плательщика» (Бланкенагель, 2010, с. 63).

Нам кажется, что в этом высказывании слова «едва ли подлежат» нужно заменить словами «не подлежат», а утверждение, что здесь принцип соразмерности «работает вхолостую» — и вовсе считать «несоразмерным» сути проблемы. И говорить в данном случае нужно не о том, что «конституционный контроль налогообложения имеет свои слабые стороны», а о том, что у этого контроля есть свои пределы, за которые он не может преступить не потому, что не хочет, а потому что не «дано» суду. И в этом нет вины или «слабой стороны» ни законодателя, ни Конституционного Суда, ибо в данном случае предел положен самой сложностью проблемы, которая здесь названа и о которой не будет преувеличением сказать, что сегодня ее решение лежит за пределами возможного. А как сказал Публий Ювентий Цельс, которого мы уже цитировали в самом начале настоящей статьи, «невозможное не является (предметом) обязательства» (Дигесты..., 2005, с. 559), и верно это не только в области обязательственного права.

И чтобы, начав статью ссылкой на авторитет юриста Древнего Рима, так же ее не закончить, добавим для тех читателей, кто не согласится с тем, что решение указанной проблемы лежит за пределами возможного сегодня: по своей сути запрос на проверку конституционности размера и тяжести налогового бремени

в стране хотя и может быть сформулирован с позиции права, но ответ на него с этой же позиции невозможен, он возможен только с позиции политико-экономической. В лучшем случае о таком запросе можно сказать то, что однажды сказал Европейский суд по правам человека: «...заявитель действительно могла обратиться в Жилищный департамент города Москвы за помощью в получении подходящего социального жилья в Москве, однако возможность получения такой помощи и вероятный исход такого обращения в настоящее время являются не более, чем теорией, которая не играет никакой роли в оценке соразмерности вмешательства преследуемой законной цели» (Обзор., 2015). К тому же, как замечено Т. Пикетти в недавно нашедшем экономическом бестселлере, «есть много оснований полагать, что не очень разумно высекать бюджетные критерии в юридическом или конституционном мраморе» (Пикетти, 2015, с. 579) и что «нужно исследовать государство, налог и долг в их конкретных измерениях, отказавшись от упрощающих и абстрактных схем, разделяющих экономическую инфраструктуру и политическую надстройку» (Пикетти, 2015, с. 590).

Источники

- Алексеев С. С.* Общая теория права. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2009.
- Ахмадулина Б. А.* «Я сам не знаю, что со мной творится...» (стихотворение). [Электронный ресурс]. URL: <http://www.lib.ru/POEZIQ/ahmadulina.txt> (дата обращения: 17.02.2017).
- Белов В. А.* Дуализм частного права // Гражданское право: актуальные проблемы теории и практики / под общ. ред. В. А. Белова. М., 2007а. С. 64–93.
- Белов В. А.* Наука гражданского права как система // Гражданское право: актуальные проблемы теории и практики / под общ. ред. В. А. Белова. М., 2007б. С. 161–196.
- Берман Г. Дж.* Западная традиция права: эпоха формирования / пер. с англ. М., 1998.
- Бибихин В. В.* Введение в философию права. М., 2013.
- Библия (Синодальный перевод).
- Бланкенагель А.* Конституционное понимание и функции экономически обоснованных налогов – с точки зрения специалиста из Германии // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2008 года: по материалам VI Междунар. науч.-практ. конф. 17–18 апреля 2009 г., Москва: сборник / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2010. С. 53–64.
- Бланкенагель А.* Размышления по поводу некоторых решений Конституционного Суда Российской Федерации // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2012 года: по материалам X Междунар. науч.-практ. конф. 20–21 апреля 2013 г., Москва: сборник / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2014. С. 23–30.
- Боденхаймер Э.* Современная аналитическая юриспруденция и границы ее полезности / пер. с англ. // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 2013. № 4. С. 148–155.
- Бродский И.* Нобелевская лекция // Лауреаты Нобелевской премии в области литературы: [сайт]. [Электронный ресурс]. URL: <http://noblit.ru/content/view/530/33> (дата обращения: 17.09.2012).
- Буссе Р.* Экономическое истолкование норм налогового права и экономической обоснованности в налогообложении // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам VII Междунар. науч.-практ. конф. 18 октября 2013 г., Москва: сборник / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2014. С. 138–149.
- Винницкий Д. В.* Налоговое право: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2014.
- Винницкий Д. В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003.
- Воронин М. В.* Принципы права и системность права // Юридический мир. 2012. № 11. С. 63–66.
- Гаджиев Г. А., Ливеровский А. А.* Юриспруденция и математика (общность познавательных структур). Махачкала, 2016.
- Давид Р., Жоффре-Спинози К.* Основные правовые системы современности / пер. с фр. М., 2003.
- Дедов Д. И.* Реализация принципа соразмерности в правовом регулировании предпринимательской деятельности: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2005. [Электронный ресурс]. URL: <http://search.rsl.ru/ru/record/01003008106> (дата обращения: 03.01.2017).
- Дедов Д. И.* Соразмерность ограничения свободы предпринимательства. М., 2002.

Дедов Д. И. Юридический метод: научное эссе. М., 2008.

Демин А. В. Каждому принципу налогообложения – отдельную статью закона // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2012 года: по материалам X Междунар. науч.-практ. конф. 20–21 апреля 2013 г., Москва: сборник / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2014. С. 30–38.

Демин А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления. М., 2013.

Демин А. В. Принцип определенности налогообложения. М., 2015.

Дигесты Юстиниана / пер. с лат.; отв. ред. Л. Л. Кофанов. М., 2002. Т. 1.

Дигесты Юстиниана / пер. с лат.; отв. ред. Л. Л. Кофанов. М., 2005. Т. 7. Пт. 2.

Должиков А. В. Мир идей и мир теней: историко-правовой анализ соразмерности и становление данного феномена в первобытном обществе // История государства и права. 2015. № 15. С. 14–19.

Зорькин В. Д. Конституционная юстиция на переходном этапе исторического развития России / Доклад на Международной конференции «Современная конституционная юстиция: вызовы и перспективы» (СПб., 17 мая 2016 года). [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ksrf.ru/ru/News/Speech/Pages/ViewItem.aspx?ParamId=75> (дата обращения: 06.07.2016).

Зорькин В. Д. Налоговое право и практика Конституционного Суда РФ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2005 года: по материалам 3-й Междунар. науч.-практ. конф. 14–15 апреля 2006 г., Москва: сборник / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2007. С. 12–33.

Зорькин В. Д. Право – для человека // Российская газета – Федеральный выпуск. 25.11.2008. № 4798 (0). [Электронный ресурс]. URL: <https://rg.ru/2008/11/25/zorkin.html> (дата обращения: 06.07.2016).

Зорькин В. Д. Правовые основы российской многопартийности: вызовы и перспективы / Выступление 27 сентября 2012 г. на Международной конференции «Политические партии в демократическом обществе: правовые основы организации и деятельности» (СПб., 27–28 сентября 2012 г.). [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ksrf.ru/ru/News/Speech/Pages/ViewItem.aspx?ParamId=54> (дата обращения: 06.07.2016).

Ключевский В. О. Афоризмы и мысли об истории // *Ключевский В. О.* Соч.: в 9 т. М., 1990. Т. 9.

Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации: в 2 т. Т. 1. Общая часть / под ред. Ю. Ф. Кваши. 12-е изд., перераб. и доп. М., 2014.

Ленин В. И. Доклад об очередных задачах советской власти // *Ленин В. И.* Полн. собр. соч. Т. 36. С. 241–267.

Лермонтов М. Ю. Герой нашего времени // *Лермонтов М. Ю.* Собр. соч.: в 4 т. М., 1976. Т. 4.

Лопатникова Е. А. Реализация принципов налогового права. М., 2012 (раздел 1.2 «Соотношение принципов налогового права с принципами налогообложения»; раздел 1.3 «Нормативное закрепление принципов налогового права в российском законодательстве») // СПС «КонсультантПлюс».

Лосев Л. В. Иосиф Бродский: опыт литературной биографии. 3-е изд., испр. М., 2008. (Серия «Жизнь замечательных людей»).

Люббе Г. В ногу со временем. Сокращенное пребывание в настоящем / пер. с нем. М., 2016.

Максимов И. В. Административные наказания. М., 2009 (гл. 2 «Общеправовые условия, предопределяющие характер административных наказаний», § 3 «Соразмерность как общеправовая категория и принцип установления и применения административных наказаний (методологический аспект)») // СПС «КонсультантПлюс».

Мальцев В. В. Принципы уголовного права и их реализация в правоприменительной деятельности. СПб., 2004.

Мальцев Г. В. Культурные традиции права. М., 2013.

Михайлова О. Р. Значение правовых позиций Конституционного Суда РФ при рассмотрении налоговых споров // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам III Междунар. науч.-практ. конф. 13–14 ноября 2009 г., Москва: сборник / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2010. С. 18–27.

Морцакова Т. Г. Верховенство права и независимость судебной власти // Ученые записки юридического факультета. 2010. Вып. 17 (27). С. 5–14.

Мосин Е. Ф. Эффективность налогового администрирования в годы кризиса // Финансы и бизнес. 2016. № 4. С. 77–103.

Налоговое право: учебник / колл. авт.; под ред. Е. М. Ашмаринной. М., 2016.

- Нерсесянц В. С.* Примечания // *Гегель Г. В. Ф.* Философия права. М., 1990.
- Нормы права: теоретико-правовое исследование / отв. ред. Т. В. Губаева, А. В. Краснов. М., 2014.
- Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2015), утвержденный Президиумом Верховного Суда РФ 25.11.2015 (раздел «Практика Европейского Суда по правам человека. Столярова против России. Постановление Европейского Суда по правам человека от 29 января 2015 г.») // СПС «КонсультантПлюс»
- Пансков В. Г.* Налоги и налогообложение. Теория и практика: учебник. 4-е изд., перераб. и доп. М., 2014.
- Пикетти Т.* Капитал в XXI веке / пер. с англ. М., 2015.
- Поляков А. В.* Общая теория права: проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода. 2-е изд., исправл. и доп. М., 2016.
- Пресняков М. В.* Конституционная концепция принципа справедливости. М., 2009 (гл. 5 «Конституционная концепция принципа справедливости как меры свободы», раздел 5.1 «Конституционная интерпретация принципа справедливости как соразмерности ограничений основных прав», подраздел «Специфика конституционной интерпретации требования соразмерности») // СПС «КонсультантПлюс».
- Пушкин А. С.* Отрывки из писем, мысли и замечания // *Пушкин А. С.* Собр. соч.: в 10 т. М., 1976. Т. 6. С. 14–22.
- Радбрух Г.* Философия права / пер. с нем. М., 2004.
- Сахапов Р. Р.* Основные подходы к пониманию принципов права в российской правовой науке (советский и современный периоды) // История государства и права. 2014. № 15. С. 10–15 // СПС «КонсультантПлюс».
- Скурко Е. В.* Правовые принципы в правовой системе, системе права и системе законодательства: теория и практика // Известия вузов. Правоведение. 2006. № 2. С. 55–61.
- Скурко Е. В.* Принципы права. М., 2008.
- Смирнов Д. А.* Принципы российского налогового права: понятие, формирование, реализация. М., 2011.
- Соллогуб В. А.* Тарантас (повесть) // *Соллогуб В. А.* Повести и рассказы. М., 1988. С. 143–279.
- Степин А. Б.* Институт защиты частного права как объект теоретико-правового исследования // Современное право. 2016. № 3. С. 11–16 // СПС «КонсультантПлюс».
- Сырых В. М.* Материалистическая теория права: избранное. М., 2011.
- Тамбовцев В. Л.* Теория институциональных изменений. М., 2009.
- Тарасенко Ю. А.* Общее учение о вещных правах, собственности и праве собственности // Гражданское право: актуальные проблемы теории и практики / под общ. ред. В. А. Белова. М., 2007. С. 481–524.
- Тарибо Е. В.* Конституционное измерение качества и обоснованности фискальных барьеров в сфере предпринимательства (комментарий к Постановлению Конституционного Суда РФ от 23 мая 2013 года № 11-П) // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 2013. № 4. С. 103–111.
- Толстой Л. Н.* Исповедь // *Толстой Л. Н.* Собр. соч.: в 22 т. Т. 16. М., 1983. С. 106–165.
- Торосян О. А.* Идеал справедливости в социально-гуманистическом измерении: дис. ... канд. филос. наук. Иваново, 2014. [Электронный ресурс]. URL: http://ivanovo.ac.ru/jdownloads/dissov/%2021206201/text_diss_01/togocyan.pdf (дата обращения: 16.06.2016).
- Узув Н. А.* Проблема приоритетности принципов в правовом регулировании (судопроизводстве) // История государства и права. 2009. № 15. С. 6–11.
- Успенский Г. И.* «С человеком – тихо!» (очерк) // *Успенский Г. И.* Собр. соч.: в 9 т. Т. 5. М., 1956. С. 392–399.
- Файзрахманова Н.* Защита налогоплательщика от необоснованного применения устаревших налоговых норм // Правила для бизнеса – 2016: уроки судебных дел: сборник / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2016. С. 262–267.
- Финнис Дж.* Естественное право и естественные права / пер. с англ. М., 2016.
- Хэфеле Х.* Границы налогообложения. Размышления финансового политика // Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир / пер. с нем.; общ. ред. Б. Е. Ланина. М., 1992. С. 382–394.
- Цветков И. В.* Налогоплательщик в судебном процессе: практическое пособие по судебной защите. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2004.

Цветков И. В. Процессуальные аспекты налоговых споров в России // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам Междунар. науч.-практ. конф. 12–13 ноября 2007 г., Москва: сборник / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2008. С. 19–27.

Чердниченко Е. Е. Принципы уголовного законодательства: понятие, система, проблемы законодательной регламентации. М., 2007.

Чернобель Г. Т. Правовые принципы как идеологическая парадигма // Журнал российского права. 2010. № 1. С. 84–94 // СПС «КонсультантПлюс».

Честнов И. Л. Постклассическая теория права. СПб., 2012.

Чечельницкий И. И. Справедливость в правотворчестве: теоретико-правовое исследование: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2015. [Электронный ресурс]. URL: [http://vak.ed.gov.ru/az/server/php/filer.php?table=att_case&fid=autoref&key\[\]=187428](http://vak.ed.gov.ru/az/server/php/filer.php?table=att_case&fid=autoref&key[]=187428) (дата обращения: 16.06.2016).

Чичерин Б. Н. Курс государственной науки: в 3 т. М., 1894. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «Гарант».

Штурцев Ю. Ю. Принципы права: уточнение понятия // История государства и права. 2015. № 5. С. 38–41.

Энгельс Ф. Письмо Конраду Шмидту от 27.10.1890 // *Маркс К., Энгельс Ф.* Соч. 2-е изд. М., 1965. Т. 37. С. 414–422.

Эрхард Л. Дайте государству положенное государству // *Эрхард Л.* Полвека размышлений: Речи и статьи. М., 1993. С. 381–385.