**Социально-экономические основания легитимации уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов (по опыту зарубежных стран)**

Елинский А.В.

Большинство людей рассматривают требование уплаты налогов как нарушение их особенности, как нечто им враждебное, препятствующее осуществлению их цели; однако сколь истинным это им ни кажется, особенность цели не может быть удовлетворена без всеобщего, и страна, в которой не платили бы налогов, не способна была бы отличаться и усилением особенности … Способствуя осуществлению моей цели, я способствую осуществлению всеобщего, а оно, в свою очередь, способствует осуществлению моей цели Г.В.Ф. Гегель (1770–1831) «Философия права» (1821)

Налоги – универсальная и, вместе с тем, исходная категория, выражающая основные свойства финансов, функционирующих в экономической системе рыночного типа. Практически во всех странах мира налоги являются атрибутом экономической системы. Посредством налогообложения осуществляется не только привлечение необходимых финансовых средств в распоряжение государства, но и перераспределяется до половины национального продукта, произведенного не только на их территории, но и за рубежом.

В развитых зарубежных странах налоговое дело уже давно является самостоятельной отраслью, в ней заняты сотни тысяч квалифицированных специалистов как со стороны государства, так и налогоплательщиков, на ее содержание и развитие расходуются средства, сравнимые, например, затратами на сельское хозяйство или науку.

В зависимости от направления и механизма использования государством собираемых налоговых поступлений налоги могут выступать как:

- плата за обеспечение законности и подержание правопорядка (содержание, полиции, суда, пенитенциарных учреждений);

- оплата услуг государственных учреждений в сфере образования, культуры, здравоохранения;

- оплата услуг по развитию и содержанию объектов национального значения (дороги, коммуникации, водоснабжение и др.);

- взносы на страхование (медицинское и пенсионное страхование, страхование от несчастных случаев, безработицы и др.);

- плата за поддержание конкурентоспособности национальной экономики на мировом рынке (финансирование научных разработок, льготные кредиты экспортерам и др.)

- финансирование расходов на оборону и обеспечение безопасных внешних сношений с другими государствами (вооруженные силы, пограничная служба, внешняя разведка, дипломатические органы).

Как неотъемлемая экономическая категория современного государства налог выполняет две основные функции – фискальную[1] и экономическую. Такого мнения придерживается подавляющее большинство ученых и практиков, занимающиеся фундаментальными исследованиями в области экономики[2].

Фискальная функция вытекает из самой природы обязательных платежей в пользу государства и является основной. Именно с помощью этой функции формируются государственные финансовые ресурсы и создаются материальные условия деятельности всего публичного аппарата власти. Фискальная функция налогов, посредством применения которой происходит легальное огосударствление части дохода физических и юридических лиц, создает объективные предпосылки для повышения роли государства и его контролирующих механизмов в регулировании экономических отношений, обеспечение деятельности отдельных предприятий, которые сами по себе не являются доходными и требуют дотирования из бюджета (оборонные предприятия, объекты жизнеобеспечения и др.)

Что касается экономической функции налогов, то здесь мнения специалистов разделяются. Одни позиционируют ее как неотъемлемое, необходимое, и важное качество налогов, подразумевая под этим способность регулирующего воздействия налогообложения на динамику экономической деятельности. Так, Тимофеева О.Ф. считает, что функциями налогов помимо всего прочего являются:

- регулирование условий производственно-хозяйственной деятельности предприятий;

- стимулирование определенных видов деятельности, производства отдельных товаров, внешнеэкономических операций;

- регулирование инвестиционной деятельности;

- поощрение малого бизнеса;

- привлечение иностранно капитала;

- регулирование занятости и уровня социальной дифференциации общества и др[3].

Некоторые исследователи группируют эти функции, выделяя такие: фискальную, экономического регулирования, социального перераспределения доходов и собственности, экологическую[4].

Другие исследователи полагают, что фискальное предназначение налогов является не только первичным, но «естественным образом находит свое воспроизводство в развитии экономики и не нуждается в «регулирующих» противовесах», и налог как обязательный платеж «не несет в себе ничего стимулирующего»[5]. Из этого следует, что все функции налога как регулятора экономической деятельности есть не что иное, как дискреционное измерение фискальной политики.

Это полярные точки зрения ученых, принадлежащих к различным экономико-правовым позициям. Выявление степени аргументированности тех или иных воззрений, как нам думается, относится к предмету экономической науки, мы же обратимся к опыту налоговой политики в различных государствах.

В современном мире можно выделить две основные модели налоговой политики: либерально-ограниченную и социально-нагруженную.

Первая модель характерна для стран, основной целью экономической политики которых является расширение производств товаров, выход на внешние рынки, рост доходов населения за счет экономической активности граждан. В рамках этой модели жестко ограничивается доля налоговых отчислений, при соответствующем ограничении социальных программ; предоставляется широкий спектр налоговых льгот для инвестиций; власти не стремятся регулировать частную предпринимательскую деятельность и воздерживаются от предоставления особых гарантий экономическим субъектам (в виде минимального размера оплаты труда, гарантий от увольнения, пособий по безработице, страхования банковских вкладов и др.).

Либерально-ограниченной модели налоговой политики придерживались: Россия и США на рубеже XIX–XX вв., Германия и Япония в период послевоенного восстановления; в настоящее время такая модель реализуется в странах Юго-Восточной Азии, Бразилии, Мексики, Китая, Индии и др.

Вторая модель характерна для высокоразвитых стран, которые поддерживают высокие стандарты социальных гарантий и стремятся сохранить конкурентоспособность на мировом рынке. В рамках этой модели применяются:

- высокие ставки налогов – с целью распределения доходов от более богатых слоев населения (которые склонны излишки сбережений вывозить за рубеж) к менее состоятельным (увеличивая их спрос на местные товары);

- применение НДС – который менее обременителен для спекулятивных операций и чувствителен для материало- и капиталоемких производств;

- применение модели налогового соглашения ОЭСР – что особо благоприятствует экспортерам капитала;

- высокие нормы и ставки социальных налогов – с целью поддержание тяжелой и неэластичной системы социального страхования и обеспечения[6].

Эта модель особенно характерна для Германии, Норвегии, США, Франции, Швеции и др.

Таким образом, социально-нагруженная модель активно используют налоговые механизмы в управлении экономикой, что видно на конкретных примерах.

В США наличие широкого спектра прямых и косвенных налогов на фоне значительного количества льгот, способствует равномерному участию жителей той или иной территории в формировании бюджета, а государство, в свою очередь, целенаправленно воздействует на развитие не только экономики, но и социально-культурных сфер. При этом для федеральных налогов характерна прогрессивная, а для местных – регрессивная шкала налогообложения. При регрессивной шкале с возрастанием дохода налоговая ставка снижается. Во многих отраслях экономики именно эта шкала позволяет обеспечить наибольшую собираемость налогов, поскольку не располагает к уклонению от их уплаты и одновременно стимулирует рост экономической активности[7]. Большое значение в США придается механизму манипулирования ставками налогов на потребление. Этими мерами штаты не только усиливают фискальный характер акцизов, но и решают узко социальные задачи, регулируя спрос на отдельные товары. Так, например, в марте 2000 г. в штате Нью-Йорк был повышен акциз на табачные изделия с 55 центов до 1,5 долл., после чего продажа сигарет уменьшилась на 20%, а налоговые поступления возросли на 57,4% (на 365 млн. долл.)[8].

В Германии реализован важнейший принцип: величина налогов соответствует размеру государственных услуг, включая защиту человека все, что гражданин может получить от государства. При этом достигается главная цель по обеспечению равномерного экономического развития отдельных земель и общин. Другими словами, перераспределение налоговых поступлений между бюджетами различных уровней ставит своей целью выравнивание общеэкономического уровня по всей стране, подтягивание более отсталых районов. Более мелкие налоги, особенно местные, носят не столько фискальный характер, сколько регулируют деловую активность в регионах.

В Швеции налоговые поступления достигают 51% от ВВП. При таких масштабах государственного управления и налогового регулирования экономики обеспечиваются не только приоритетное развитие наукоемких производств, но и высочайшие социальные стандарты, что является основным фактором сдерживания экономического расслоения общества. Шведы позиционируют свою страну как государство «всеобщего благосостояния» и исходят из того, что подобная система должна финансироваться за счет государственных и коммунальных (местных) налогов[9].

Как мы видим, значение регулирующего воздействия налогообложения на все сферы общественной жизни трудно переоценить.

Для эффективного решения задач и достижения целей каждой налоговой системы необходимо наличие принципов[10], т.е. исходных начал, на которых строится и функционирует любая система.

Научно обоснованные принципы налогообложения были сформулированы еще в XVIII в. Адамом Смитом. К ним относятся: принцип справедливости, определенности, удобности и экономии.

В настоящее время эти принципы налогообложения дополнились следующими: стабильность, необложение факторов производства, однократность, монополия государства на взимание налогов.

Более детальное рассмотрение атрибутов налоговой политики является прерогативой экономической науки, нас же интересует взаимосвязь налоговой политики и налоговой системы с правом.

Взаимосвязь налоговой политики и права выражается в том, что указанные принципы налоговой системы и задачи налоговой политики могут быть реализованы только при помощи правового регулирования отношений в сфере налогообложения, т.е. через законодательство, в котором указаны лица, являющиеся налогоплательщиками, четко определена их обязанность платить налоги, регламентирован порядок установления и отмены налоговых платежей, предоставления льгот, а также закреплены права и обязанности налоговых органов.

Принудительное изъятие и обязательный характер налогового платежа обусловливает законодательное закрепление налогового изъятия. В этой связи нужно отметить, что подавляющее большинство конституций парламентских государств устанавливают:

- уплата налогов (сборов, пошлин, податей) является обязанностью всех граждан (подданных);

- введение и отмена налогов осуществляется только на основании закона, принимаемого парламентом.

Так как налог представляет собой односторонне движение средств, то и его принципы противоположны принципам гражданского оборота. Приводным механизмом налогообложения может быть принуждение. В большинстве случаев для уплаты налогов нет необходимости применять меры принуждения, так как налогоплательщик уплачивает налог самостоятельно. Однако в случае отступления от установленных правил налогообложения угроза применения санкций находит практическое выражение.

Односторонний характер налоговых обязательств, фискальный суверенитет государства позволяет нам говорить о возможности существования налогового произвола со стороны государства. Единственная возможность оградить налогоплательщика от государственного налогового произвола – это установление законодательного регулирования порядка функционирования налоговых органов, запрета на превышение полномочий налоговыми органами и определение ответственности за нарушение подобного запрета.

С учетом изложенного можно дать современное экономико-юридическое определение налога, так как десятки уже существующих дефиниций являются либо излишне развернутыми и громоздкими и выходят за рамки налоговых отношений, либо опираются на экономическую или юридическую его природу в ущерб другой.

Налог – это финансовая повинность лица, установленная законом сообразно его имущественному состоянию, и выражающаяся в требовании уплаты государству индивидуально безвозмездного денежного взноса, и который не является наказанием[11].

Правовое регулирование общественных отношений в сфере налогообложения осуществляется с помощью нескольких отраслей права.

Ведущую роль в этом регулировании играет, конечно, налоговое право.

Налоговое право можно определить как систему финансово-юридических норм, которые регулируют общественные отношения по введению и взиманию налогов, а также устанавливают ответственность за налоговые правонарушения.

Источники налогового права, регулирующие налоговые отношения в зарубежных государствах самые разные. В некоторых странах они кодифицированы в виде налоговых законов (кодексов). Так, в США это Кодекс внутренних доходов (англ. – Internal Revenue Code, принят в 1954 г.), во Франции – Общий кодекс налогов (фр. – Côde général des impôts, принят в 1948 г.), в Германии – Положение о налогах и платежах (нем. – die Abgabenordnung, принято в 1977 г., при этом в ФРГ действуют законы, регулирующие отдельные виды налогов), в Испании – Общий налоговый закон (ит. – Ley General Tributaria, принят в 1963 г.) и др. В большинстве же стран англо-саксонской системы права налоговые нормы не кодифицированы и располагаются в различных законах, устанавливающих отдельные виды налогов, порядок их исчисления и уплаты. Так, в Великобритании существует Закон об управлении налогами (Taxes Management Act, 1970 г.), в Китае – Закон «Об управлении взиманием налогов» (принят в 1992 г.), они закрепляют лишь общие принципы налоговой системы, элементы налога и налоговые правоотношения, и действуют наряду с законами, регулирующими подоходное налогообложение граждан, НДС и т.д.

Полнота и своевременность поступления налоговых отчислений в бюджеты разных уровней является залогом нормального функционирования налоговой системы, и, в конечном итоге, безопасного развития всей экономической системы государства. В свою очередь, повышение эффективности правовых норм, регулирующих отношения между государством в лице его налоговых органов и налогоплательщиками, немыслимо без обеспечения законности.

Юридическая ответственность относится к числу необходимых и важных специальных средств, предназначенных для обеспечения законности. Именно с помощью этого средства ведется борьба с нарушителями закона, осуществляется охрана правопорядка от каких бы то ни было посягательств.

Ответственность имеет большое значение для регулирования поведения людей. Сущность ее состоит в том, что она включается в механизм регулирования общественных отношений в связи с фактами нарушения установленных общеобязательных правил поведения либо при наличии обстоятельств, предусмотренных законодательством, требующих совершения предупредительных действий[12].

В связи с этим значение правоохранительного метода уголовного права в борьбе с правонарушениями в сфере налогообложения является особенно важной, при этом уголовная ответственность является некой крайней мерой, применяемой к наиболее опасным посягательствам на общественные отношения в указанной сфере. Здесь мы согласимся с утверждением Похмелкина А. о том, что уголовное право имеет вспомогательное значение для защиты экономической свободы и для обеспечения поступления налогов в бюджет, и может применяться в этих целях лишь в той мере, в какой они не достигаются с помощью других отраслей права, в первую очередь, налоговым и гражданским[13]. Соответственно, уголовно-правовые нормы, охраняющие налоговую систему от таких преступных посягательств, должны быть настолько совершенными, чтобы в случае их применения обеспечить неизбежное торжество закона над лицами, уклоняющимися от уплаты налогов.

На сегодняшний день необходимость установления уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов обусловливается рядом факторов, каждый из которых, на наш взгляд, является неким научным подходом в решении этой задачи.

1) Криминологический – определяет общественную опасность уклонения от уплаты налогов, причинность, распространенность и латентный характер этого деяния.

2) Нормативно-правовой – отражает юридическое закрепление налоговой системы в нормах Учредительного акта государства – Конституции, а также в нормах других отраслей права.

3) Исторический – рассматривает вопросы возникновения и развития института уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов.

4) Международно-правовой – изучает соотношение норм национального уголовного права и международного права в области противодействия налоговой преступности, а также сотрудничества государств в борьбе с уклонением от уплаты налогов и привлечения виновных к ответственности.

5) Политический – использует механизмы массовых информационных коммуникаций и публичной дипломатии в вопросе противодействия налоговым преступлениям. В связи с тем, что ранее в рамках российских уголовно-правовых исследований данному фактору не уделялось необходимого внимания, он требует пояснения. Недавний пример – публикация в декабре 2004 г. материалов экспертного исследования проблемы отмывания денег, подготовленного П. Рейтером и Э. Труманом (Институт международной экономики, США). Эксперты утверждают, что единственный способ пресечь финансирование терроризма – «развернуть глобальную борьбу с уклонением от уплаты налогов». Современные массовые коммуникации позволили в кратчайшие сроки донести эту информацию до миллионов жителей разных стран. В России эти сведения в электронном виде были доступны уже через неделю после выхода в свет книги. Более того, приобретает все большую значимость правомерное поведение международных субъектов в налоговой сфере. Недобросовестное исполнение международных налоговых обязательств все чаще становится причиной межгосударственных конфликтов и финансовых претензий. Так, в начале октября 2005 г. налоговая служба Санкт-Петербурга предъявила обвинение уклонении от уплаты налогов в отношении Британского совета (некоммерческое управление культуры правительства Великобритании). Это стало причиной ухудшения дипломатических отношений между Россией и Великобританией. Более того, это не первое обвинение такого рода[14].

Вполне аргументированно можно утверждать, что институт уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, является объективно необходимым, потребность в котором коренится в социальных, экономических, политических и даже культурных реалиях современных государств. И упразднен он может быть лишь в том случае, если какое-либо государство (как, например, страны, государственные доходы которых формируются исключительно благодаря добыче нефти: Кувейт, Катар, Бахрейн, Бруней, Саудовская Аравия) решит, что оно больше нуждается в налоговой системе как в источнике бюджетных доходов и важном рычаге регулирования экономической деятельности.

**Список литературы**

[1] От лат. fiscus – касающийся интересов казны (см.: Словарь иностранных слов. – М.: Сирин, 1996. С. 531).

[2] См.: Финансы / Под ред. В.М. Родионовой. – М., 1994. С. 258.

[3] См.: Тимофеева О.Ф. Налоги в рыночной экономике. – М., 1993. С.16–21.

[4] См.: Аронов А.В., Кашин В.А. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. – М.: Экономистъ, 2004. С. 102.

[5] В этом плане представляет интерес статья Горского И., заведующего отделом НИФИ. Любопытно, как отмечает исследователь, что ни в одном серьезном зарубежном издании по финансовой науке нет попытки дать строгую дефиницию налога. Самуэльсон и Нордхаус, Макконнел и Брю, Хейне, Стиглиц, Меккью и др. детально анализируют фискальное значение налогов, принципы обложения, влияние на экономику, но при этом они не рассматривают регулирующее воздействие налогов как функцию. Кроме того, исследователь обоснованное отмечает, что все умозаключения отечественных налоговедов «опираются на примеры, а примеру сводятся к логике: если утюгом можно забивать гвозди, то утюг приобретает функцию молотка!» (см.: Горский И. Сколько функций у налога? // Налоговый вестник. № 76(3). 2002).

[6] См.: Аронов А.В., Кашин В.А. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. – М.: Экономистъ, 2004. С. 95–96.

[7] См.: Система налогообложения в США (www.strana-oz.ru/?numid=5&article=245).

[8] Нужно сказать, что эти данные в определенной степени нивелировались увеличением нелегальной продажи табачных изделий.

[9] Подробнее о роли налогов в социальной политике Швеции см.: Социальная политика Швеции. – М.: ЗАО Издательство «Социальная защита», 1999. С. 45, 46, 53, 55.

[10] Принцип (от лат. principum – основа начало) – 1) основное, исходное положение какой-либо теории, учения и т.д.; 2) внутреннее убеждение, взгляд на вещи, определяющие норму поведения; 3) основа устройства, действия какого-либо механизма, прибора, установки (см.: Словарь иностранных слов. – М.: Сирин, 1996. С. 400).

[11] В качестве пояснения этой дефиниции отметим, что термин «лицо» мы понимаем в широком смысле: т.е. физических и юридических лиц.

[12] См.: Козырев А.А. Влияние института ответственности за налоговые правонарушения на экономическую безопасность государства: Дисс. … канд. юрид. наук, 12.00.14. – М., 2004. С. 45.

[13] См.: Похмелкин А. Бизнес и Уголовный кодекс // Закон. 1993. № 5. С. 29–30.

[14] Согласно заявлениям прокуратуры Санкт-Петербурга, где у Британского совета находится одно из 15 представительств, организация, которая зарегистрирована в Великобритании как благотворительная имеет задолженность по налогам более чем миллион долларов. Прокуратура также заявила, что Совет занимался коммерческой деятельностью без лицензии, предлагая курсы английского языка. «Мы возбудили уголовное дело по причине незаконного предпринимательства, это связано с предложением коммерческих курсов английского языка», – заявил представитель пресс-службы. Британское руководство отвергло эти обвинения (Британский совет обвиняют в уклонении от уплаты российских налогов – www.taxcons.com/ru/news-jurisdiction-old/90/).