

О.В. Доброскок, кандидат экономических наук, доцент кафедры
«Государственные финансы и банковское дело»

Крымский федеральный университет имени В.И. Вернадского, Симферополь (Республика Крым)

Ключевые слова: наказание; налоговое законодательство; налоговое правонарушение; налоговые санкции; налогоплательщики; принципы установления налоговых санкций; поощрение; пеня; штраф.

Аннотация: В статье рассмотрены взгляды классиков философской и экономической мысли (Ш. Монтескьё, Д. Локка, У. Петти, А. Смита, Ф. Бастиа, Ж.-Ж. Руссо, Т. Гоббса) на установление наказаний за налоговые правонарушения. Приведена характеристика современного перечня принципов установления налоговых санкций: принципа дифференциации, соразмерности (адекватности), однократности наказания, индивидуализации, обоснованности, нерепрессивности, отраженных в работах современных авторов – экспертов в области финансов и налогового права.

На основании проведенного анализа современных принципов взимания налоговых санкций внесены предложения по дополнению их перечня следующими тремя принципами: принципом компенсации, отражающим компенсационный характер взимания пени; принципом лояльности к налогоплательщику, выражающим возможность альтернативного воздействия на налогоплательщика – вынесения предупреждения на основании внедрения правовой нормы малозначительности налогового правонарушения; принципом информирования – начального и последующего оповещения налогоплательщиков о видах ответственности и санкционном воздействии при совершении налоговых правонарушений, а также информирования о приоритетных направлениях контрольно-проверочных мероприятий. Последние два принципа учитывают в том числе социально-психологические факторы реализации санкционного воздействия – элементы поощрения и угрозы, призванные усилить действие санкций.

Анализ законодательно утвержденных налоговых санкций позволил сделать вывод о недостаточной реализации принципов соразмерности, дифференциации, индивидуализации, нерепрессивности, а также добавленных принципов лояльности и информирования, что предполагает необходимость коррекционных действий законодателей с целью установления иных видов санкционного воздействия, основанных на относительно определенных и альтернативных видах санкций для повышения эффективности финансово-правовой системы ответственности налогоплательщиков.

Налоговые санкции имеют нормативно-правовое основание и призваны с помощью финансового и социально-психологического воздействия эффективно обеспечивать исполнение налогового законодательства и наполнение бюджетов налоговыми поступлениями. Заявленная цель является очень значимой, так как от ее полноценной реализации зависит исполнение функций государства и его безопасное независимое существование.

Правила, ограничения, принуждения, наказания, санкции пронизывают социальную жизнь любого общества. Главенство права, построение правовых отношений в обществе является обязательным элементом цивилизованной жизни государства. Соблюдение законов зиждется на установлении ответственности за их несоблюдение. В Налоговом кодексе Российской Федерации (НК РФ) определено, что «налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения» [1]. Важной задачей в реализации налогово-правовых отношений является принятие эффективной системы налоговых санкций, призванной реализовывать превентивно-воспитательную, компенсационную и карательную функции санкционного воздействия [2].

Целью статьи является определение перечня принципов установления налоговых санкций и механизма их полноценной реализации.

На протяжении всей истории существования государств правители, философы, экономисты, юристы решали непростую задачу установления мер ответственности за нарушение законодательства. Приведем высказывания известных философов и экономистов по вопросу установления наказаний или санкций за нарушение законов государства, в том числе регулирующих налоговые правоотношения.

Ш. Монтескьё отмечал, что самые важные законы, которые ложатся в основу исполнения и формирования законов государства, – это законы воспитания: «Это первые законы, которые встречает человек в своей жизни. И так как законы эти подготавливают нас к тому, чтобы стать гражданами, то каждая семья должна управляться по образцу великой семьи, охватывающей все отдельные семьи» [3]. Ш. Монтескьё был приверженцем республиканского государственного строя, когда народ сам

участвует в принятии законов и управлении. Так, главным качеством, которое должно развиваться у граждан, должна быть добродетель, то есть любовь к законам и отечеству. «Эта любовь, требующая постоянного предпочтения общественного блага личному, лежит в основании всех частных добродетелей» [3].

Согласно взглядам Ш. Монтескьё, наказания должны приводить к пробуждению чувства стыда, к боязни общественного осуждения и не должны носить жесткий характер отнятия жизни, здоровья или имущества.

В некоторых древних государствах единственным наказанием за проступок гражданина – репутация дурного человека. Таким образом, самое страшное наказание в развитом обществе, по мнению Ш. Монтескьё, – это быть уличенным в проступке против государства. Государство должно заботиться больше всего о предупреждении преступлений, осуществлять превентивный контроль, принимать профилактические меры, а не карать и разрабатывать сложные системы наказаний. А это означает, что воспитание граждан в духе уважения к законам возможно при высоком уровне образованности народа, его осведомленности, активного участия в политической жизни, в принятии государственных законов. Кроме того, очень важно поддерживать гармонию между наказанием и проступком, то есть наказание должно соответствовать совершенному проступку.

Жесткие системы наказаний, как приводит примеры Ш. Монтескьё, способствуют привыканию и приспособлению народа к этим наказаниям, но не решают проблему исполнения законов.

Д. Локк, отстаивавший теорию «общественного договора», считал основным законом установление законодательной власти, которую избирает народ и которой он подчиняется. «Человеческие законы, какого бы рода они ни были, создаются только посредством соглашения» [4]. Сам народ должен исполнять законы, которые он же и одобрил. Законы, созданные законодательной властью, должны соответствовать закону природы, то есть сохранению человечества. Общество и общественные законы создаются с целью охраны жизни человека, его достоинства и его собственности. Поэтому естественный конфликт в обществе возникает, когда государственное

устройство и законы государства не могут обеспечить указанные потребности людей.

Налоговое право, по мнению Д. Локка, не должно быть направлено на разорение налогоплательщика: это противоречит цели функционирования государства и законодательной власти.

У. Петти писал, что большинство наказаний за налоговые правонарушения должны быть заменены денежными штрафами, так как телесные наказания, увечья, тюремное заключение, как правило, не исправляют сознание людей, а калечат физически или морально, и люди перестают быть полноценными членами общества. Кроме того, наказания должны быть такими, которые удерживают людей от совершения правонарушений, а не ставят целью поймать и наказать нарушителя ради получения штрафа или осуществления другого наказания [5].

А. Смит отмечал, что штрафные санкции и карательные меры не должны быть жесткими и приводящими к разорению налогоплательщиков, при котором государство теряет дополнительный доход в виде уплаты налогов. Как подчеркивает А. Смит, неразумный налог создает искусственные уклонения от его уплаты, и наказание за это уклонение, как правило, непомерно большое [6].

Главная мысль Ф. Бастиа в его произведениях – принуждением нельзя добиться положительного результата, только путем добровольной осознанности и свободной воли возможно наиболее гармонично решать общественные и социальные проблемы общества [7].

Ж.-Ж. Руссо отмечал, что деспотизм правит подданными не для того, чтобы сделать их счастливыми, но разоряет их, чтобы ими править [8].

Т. Гоббс дал следующее определение наказания: «Наказание есть зло, причиненное государственной властью тому, кто совершил или несовершенным какому-либо деянием совершил, согласно суждению той же власти, правонарушение, причем это зло причиняется с целью сделать волю людей более расположенной к повиновению» [9].

Суть наказания, по мнению Т. Гоббса, состоит в исправлении преступника и других людей на его примере.

Приведенные мнения классиков можно свести к нескольким основным актуальным положениям:

- государство должно развивать налоговую культуру, воспитывать гражданскую ответственность налогоплательщиков перед обществом;

- налогоплательщики должны быть проинформированы о принятых законах и мерах ответственности за налоговые правонарушения;

- налоговые санкции должны быть соразмерны совершенному проступку, излишне жесткие санкции подрывают экономическое состояние налогоплательщика.

Современные авторы выделяют следующие принципы установления налоговых санкций, соответствующие общеправовой практике установления наказаний за нарушение законодательства:

1. Принцип дифференциации. Общеправовой принцип справедливости предполагает дифференцированное установление санкций с учетом характера правонарушения, степени его общественной опасности.

2. Принцип соразмерности (адекватности). Наказание за налоговое правонарушение должно быть соразмерно содеянному.

3. Принцип однократности. Общеправовой принцип, согласно которому никто не может быть наказан дважды за одно и то же правонарушение.

4. Принцип индивидуализации. Меры ответственности должны применяться с учетом личности виновного, характера вины, обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность (ст. 112 НК РФ).

5. Принцип обоснованности. Размеры санкций должны быть обоснованы, фактически подкреплены доказательной базой.

6. Принцип нерепрессивности. В правовом государ-

стве права и свободы личности должны быть учтены при применении санкций [10–14].

По нашему мнению, указанные принципы необходимо дополнить специальными принципами установления налоговых санкций. Первый из них – принцип компенсации, который проявляется в возмещении потерь бюджета путем получения налоговых обязательств в полном объеме и временной компенсации несвоевременного поступления налогов и сборов в виде уплаты пени (ст. 75 НК РФ).

Также необходимо включить и реализовать в правовом поле принцип лояльности к налогоплательщику, заключающийся в вынесении налогоплательщику предупреждения за совершенное налоговое правонарушение, то есть в альтернативном воздействии. Данная мера основывается на необходимости внедрения правовой нормы – малозначительности налогового правонарушения. Необходимость внедрения указанной нормы отмечена в работах О.О. Журавлевой, А.В. Макрушина и др. [10; 13].

Данный принцип является актуальным и в связи с низкой налоговой культурой в Российской Федерации, обусловленной историческими, социально-экономическими и психологическими причинами, недостаточным уровнем налоговой образованности и налогового информирования. Предупреждение как мера воздействия необходимо и для поддержки бизнеса в стадии его становления – на протяжении первых двух лет существования при незначительных бюджетных потерях (данную норму необходимо утвердить на региональном уровне с учетом финансовой емкости бюджетов региона) [15; 16].

Внедрение предупреждения как меры воздействия будет реальной помощью налогоплательщикам и дополнительным мотивационным фактором для дальнейшего исполнения налогового законодательства.

Следующий принцип, который необходимо реализовать в системе налоговых санкций, – это принцип информирования. Целесообразность выделения этого принципа основывается на исследованиях социальной психологии, в которых отмечается важность наличия угрозы наступления ответственности или, иначе говоря, наказания. Ощущая угрозу наказания, человек испытывает чувство тревоги, страха, что побуждает его исполнять утвержденные правила, законы с целью избегания наказания [17; 18]. В данном случае важно, чтобы сила угрозы была адекватной, не подавляла, а мотивировала, что соответствует правовому и экономическому принципу нерепрессивности наказаний.

Использование принципа информирования как способа реализации психологической угрозы возможно следующим образом:

1) при постановке на налоговый учет обеспечить налогоплательщика брошюрой с перечнем налоговых правонарушений и указанием видов ответственности, размеров штрафов и иного санкционного воздействия;

2) ежегодно широко освещать в средствах массовой информации сферы предпринимательской деятельности, подлежащие акцентированному налоговому контролю (данный метод используется в некоторых западных странах);

3) в организациях, торговых точках, прошедших контрольно-проверочные мероприятия, размещать для всеобщего ознакомления плакат на определенный срок с надписью: «Нарушитель налогового законодательства» или «Добросовестный налогоплательщик».

Методы реализации психологической угрозы являются более действенными, чем сами санкции, и выполняют превентивно-воспитательную функцию, позволяя налогоплательщику избежать финансовых потерь.

Также действие этого принципа должно проявляться и в реализации механизма общественного осуждения, что отмечено в работах классиков философской, экономической и юридической мысли. Угроза общественного осуждения является необходимой частью программы

формирования высокой налоговой культуры в обществе, реализуемой посредством воздействия через социальные институты, средства массового информирования. Однако необходимо распространить этот механизм на налогоплательщиков, умышленно совершивших налоговое правонарушение.

С точки зрения социальной психологии, наличие системы санкций должно предполагать и наличие системы поощрений для добросовестных налогоплательщиков, неукоснительно выполняющих своих налоговых обязательств на протяжении ряда налоговых периодов, что подтверждено контрольно-проверочными мероприятиями налогового контроля.

В настоящее время поощрение добросовестных налогоплательщиков не имеет общефедеральной законодательной основы. Отдельные регионы внедряют свои методы поощрения добросовестных налогоплательщиков. Так, в Республике Алтай действовал проект «Сертификат доверия», в рамках которого налогоплательщики освобождались от налоговых проверок на срок от 3 до 5 лет при условии своевременной уплаты налогов [19].

По мнению экспертов, необходимо поощрять организации и другие категории налогоплательщиков, которые работают не менее 5 лет, своевременно предоставляют отчетность, оплачивают налоги и при этом регулярно получают прибыль на уровне не ниже среднеотраслевого, а также декларируют реальный уровень выплачиваемых наемным сотрудникам зарплат [19].

Кроме снижения административного (контрольно-проверочного) давления необходима и популяризация образа добросовестных налогоплательщиков, опять же в рамках развития налоговой культуры – освещение в СМИ, организация социальных проектов с участием добросовестных налогоплательщиков, вручение специаль-

ных сертификатов и др.

Законодательное урегулирование предложенных инициатив поощрения добросовестных налогоплательщиков должно уравновесить систему налоговых санкций и выполнить мотивационную и воспитательную функции соблюдения налогового законодательства.

В целом следует отметить, что соблюдение указанных принципов требует законодательной коррекции видов и размеров действующих налоговых санкций, предусмотренных ст. 116–129 НК РФ [1]. В частности, с целью реализации принципов соразмерности и дифференциации необходимо пересмотреть штрафы, утвержденные в фиксированной сумме: данным принципам в большей степени соответствуют штрафы в процентном соотношении к уровню потерь бюджета, так называемые относительные определенные санкции.

Кроме того, принцип дифференциации предполагает учет уровня потерь бюджета при назначении размера штрафа или вынесении предупреждения, важным является и установление меры ответственности в зависимости от наличия или отсутствия умысла при совершении налоговых правонарушений, что должно быть включено в доказательную базу налоговыми органами.

Приведенные в таблице 1 данные о суммах налоговых санкций, полученных в результате контрольно-проверочной деятельности налоговых органов, свидетельствуют о достаточно высоком санкционном воздействии – около 40 % от суммы непоступившего налога (сбора) с учетом пени, что ставит под вопрос соблюдение принципа нерепрессионности и экономической целесообразности. При этом, как было отмечено выше, большинство санкций утверждено в твердой фиксированной денежной сумме, что может существенно подрывать финансовое положение малого и среднего бизнеса.

Таблица 1. Статистика контрольно-проверочной деятельности налоговых органов Российской Федерации

Период, год	Дополнительно начислено налогов, тыс. руб.	Дополнительно начислено штрафов и пени, тыс. руб.	Всего дополнительно начислено, тыс. руб.	Удельный вес налоговых санкций, %
2011	258 225 469	138 152 672	396 378 141	35
2012	282 087 659	142 423 579	424 511 238	34
2013	215 813 877	122 658 812	338 472 689	36
2014	260 154 202	152 959 318	413 113 520	37
2015 (за 9 мес.)	170 768 772	157 344 807	328 113 579	48

Источник: [20].

Таким образом, можно сделать вывод о необходимости законодательного закрепления перечня специальных принципов установления налоговых санкций, а также пересмотра на законодательном уровне системы налоговых санкций и приведения ее в соответствие с указанными принципами, актуальными для дальнейшего развития налоговой системы и налоговой культуры в российском государстве.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации // Гарант: информационно-правовая система. URL: base.garant.ru/.
2. Демин А.В. К вопросу о санкциях как структурных элементах норм налогового права // Реформы и право. 2010. № 4. С. 19–23.
3. Монтескьё Ш. Избранные произведения о духе. М.: Госполитиздат, 1955. 174 с.
4. Локк Дж. Сочинения в трех томах. М.: Мысль, 1988. Т. 3. 339 с.
5. Петти У. Трактат о налогах и сборах. М.: Эконом-Ключ, 1993. 352 с.
6. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Издательство социально-экономической литературы, 1962. 681 с.
7. Бастиа Ф. Экономические софизмы. Челябинск: Социум, 2010. 407 с.
8. Руссо Ж.-Ж. Эмиль, или о воспитании. М.: К. И. Тихомиров, 1911. 756 с.
9. Гоббс Т. Сочинения в двух томах. М.: Мысль, 1991. Т. 2. 241 с.
10. Журавлева О.О. Налоговые санкции: понятие, система и перспективы развития // Журнал российского права. 2014. № 10 (214). С. 112–124.
11. Конституционные принципы назначения налоговых санкций. URL: kazan-nalog.ru/nalogovoe-pravo/.
12. Курилюк Ю.Е. Принципы установления ответственности в налоговом праве // Финансовое право. 2008. № 6. С. 21–24.
13. Макрушин А.В. Налоговые санкции, механизмы реализации и пути развития контрольно-регулятивной налоговой политики // JourClub: каталог статей и учебных пособий. URL: jourclub.ru/15/902/3/.
14. Пепеляев С.Г. Налоговое право. М.: Юрист, 2003.

- 590 с.
15. Доброскок О.В. Налоговая культура в Российской Федерации // Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия: Экономика и право. 2015. № 7–8. С. 41–45.
 16. Доброскок О.В. Регулирование уровня налоговых санкций для индивидуальных предпринимателей // Экономика и управление. 2014. № 4. С. 17–21.
 17. Снисарь Д. Мотивация и демотивация в наказаниях // Психология IT. URL: it-boost.com/motivatsiya-i-demotivatsiya-v-nakazaniyah.
 18. Отрицательная мотивация персонала. Философия наказания сотрудников // Все для продавцов техники. URL: www.uaseller.org/otritsatelnaya-motivatsiya-personala-filosofiya-nakazaniya-sotrudnikov/.
 19. Жандарова И. Правила для правильных. Контроль за добросовестными компаниями могут ослабить // Российская бизнес-газета. 2015. № 1012 (Авг.).
 20. Данные по формам статистической налоговой отчетности. // Федеральная налоговая служба. URL: www.nalog.ru/rn91/related_activities/statistics_and_analytics/forms/.

THE PRINCIPLES OF TAX SANCTIONS SETTING

© 2015

O.V. Dobroskok, PhD (Economics), assistant professor of Chair “Public finances and banking”
V.I. Vernadsky Crimea Federal University, Simferopol (Republic of Crimea)

Keywords: punishment; tax legislation; tax offence; tax sanctions; taxpayers; principles of tax sanctions setting; fine; penalty.

Abstract: The paper deals with the views of the classics of philosophical and economic thought (Ch.L. Montesquieu, J. Locke, W. Petty, A. Smith, F. Bastiat, J.-J. Rousseau, Th. Hobbes) on the imposition of punishment for tax offence. The author gives the characteristics of modern principles of tax sanctions setting: the differentiation principle, the principle of proportionality (adequacy), single punishment principle, the individualization principle, the validity and the non-repressiveness principles, which are reflected in the works of contemporary authors – the experts in the spheres of finances and fiscal law.

Basing on the analysis of modern tax sanctions principles, the author suggested to complete their list with the following three principles: the compensation principle reflecting the compensatory nature of penalty collection; the principle of loyalty to a taxpayer stating the possibility of alternative influence on a taxpayer, i.e. making a caution in case the tax offence is insignificant; and the principle of informing – initial and further notification of taxpayers concerning the types of responsibility and penalty in case of tax offence, as well as the informing on the priority areas of monitoring and review activities. The last two principles take into account the social and psychological factors of penalty implementation – the elements of stimulation and threatening intended to amplify the effects of sanctions.

The analysis of ratified tax sanctions allowed the author making a conclusion about the inadequate implementation of the differentiation principle, the principle of proportionality, the individualization principle, and the principle of non-repressiveness, as well as the supplemented principles of loyalty and informing. This fact presupposes the necessity of correction activity of the legislators in order to establish other types of penalties based on relatively specific and alternative types of sanctions for the improvement of the efficiency of financial and legal system of the taxpayers' liability.