

Демин А.В.,

доктор юридических наук, доцент

Юридический институт Сибирского федерального университета (г. Красноярск)

Налоговые санкции в механизме борьбы с налогово-правовыми девиациями*

Сегодня творческие усилия научного сообщества нашей страны и зарубежных коллег сосредоточены на том, как повысить уровень налогового комплаенса и минимизировать налоговые разрывы в бюджетных системах. Среди множества драйверов и переменных, влияющих на решение налогоплательщика добросовестно исполнять или не исполнять свои налоговые обязательства, значительное внимание уделяется такому детерминирующему фактору, как налоговые санкции.

Отсутствие реального наказания или слишком низкие санкции могут быть восприняты обществом как показатель слабости властей и их неспособности контролировать правонарушителей, что подрывает доверие честных налогоплательщиков. «Если [в обществе] широко распространено мнение о том, что правительство не желает выявлять и наказывать лиц, уклоняющихся от уплаты налогов, то такое восприятие фактически узаконивает налоговые правонарушения, – констатируют Джеймс Алм и Хорхе Мартинес-Васкес. – Отказ от санкций направляет каждому человеку сигнал о том, что другие не желают обеспечивать соблюдение налогового законодательства и что налоговое правонарушение в некотором смысле социально приемлемо, а социальная норма комплаенса исчезает»¹.

Ужесточение наказания – палка о двух концах. С одной стороны, высокие санкции повышают издержки налоговых махинаций, сдерживая налогоплательщиков от некомплаенса. С другой стороны, чрезмерные санкции приводят к

восприятию налоговой системы как несправедливой, провоцируя налогоплательщика на махинации с налогами. Кроме того, повышение санкций может провоцировать налогоплательщиков на агрессивное налоговое планирование (tax avoidance).

«Безусловно, – подчеркивает Сагит Левинер, – крайние меры наказания в любой форме угрожают демократии и чреваты риском разжигания более широкого конфликта между гражданами и правительством. Такой подход к обеспечению налогового комплаенса может задать тон отношениям между налогоплательщиком и налоговым органом, в которых преобладают чувства антагонизма и недоверия. Этот тип взаимодействия способен вытеснить любые внутренние мотивации налогоплательщиков к надлежащему выполнению своих налоговых обязательств, побуждая их активно сопротивляться уплате налогов – законно или незаконно»². Поэтому требуется найти золотую середину, чтобы система санкций обеспечивала сдерживающий эффект, но одновременно с этим не вредила чувству справедливости и не подрывала доверие частных лиц к налоговой системе.

Майкл Доран в публикации «Tax Penalties and Tax Compliance», увидевшей свет в Harvard Journal on Legislation в 2009 году³, рассматривает взаимосвязь между налоговыми санкциями и налоговым комплаенсом. Он задает вопрос о том, что мотивирует налогоплательщика выполнять свои обязательства перед

* Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 20-011-00080 А «Налоговый комплаенс и правовые средства его обеспечения».

¹ Alm J., Martinez-Vazquez J. & Torgler B. Developing Alternative Frameworks for Explaining Tax Compliance // in: Developing Alternative Frameworks for Explaining Tax Compliance / James Alm et al. (eds.); Routledge: Taylor & Francis, 2013. P. 151.

² Leviner S.A. New Era of Tax Enforcement: From «Big Stick» to Responsive Regulation // University of Michigan Journal of Law Reform. 2009. Vol. 42 (2). P. 402-403.

³ Doran M. Tax Penalties and Tax Compliance // Harvard Journal on Legislation. 2009. Vol. 46 (1). P. 112.

бюджетом. В этом контексте автор ссылается на две конкурирующие теории – стандартную модель сдерживания (standard deterrence model) и нормативную модель (norms model). Первая гласит, что налогоплательщики выполняют свои налоговые обязательства, чтобы избежать юридических санкций (штрафы, лишение свободы) всякий раз, когда ожидают, что эти санкции будут более затратными, чем комплаенс. Вторая модель утверждает, что многие налогоплательщики выполняют свои налоговые обязательства из-за того, что хотят придерживаться определенных социальных или личных норм, таких как взаимное сотрудничество с другими людьми или законопослушание. Стандартная модель, следуя экономическому анализу наказания, утверждает, что налоговые санкции должны быть достаточно суровыми, чтобы налогоплательщики ожидали, что издержки некомплайенса превысят их затраты на комплаенс. Соответственно, ее сторонники ратуют за существенное увеличение налоговых санкций по сравнению с теми, что предусмотрены действующим законодательством. Нормативная модель, напротив, подразумевает, что жесткие налоговые санкции могут подорвать комплаенс, например, сигнализируя о том, что многие налогоплательщики уклоняются от своих обязательств, или вытесняя личностные стремления к комплаенсу. Здесь утверждается, что большинство налогоплательщиков выполняют свои налоговые обязательства не из-за страха перед установленными законом налоговыми санкциями, но потому что они следуют социальным нормам и хотят избежать неформального осуждения со стороны окружающих. Ее сторонники доказывают необходимость снижения налоговых санкций в пользу других действий правительства, повышающих доверие к государству и уважение к правовым обязательствам¹. Две конкурирующие модели налогового

комплаенса – стандартная модель сдерживания и нормативная модель – подталкивают политиков в разных направлениях реформирования системы налоговых санкций².

В зарубежной доктрине необходимость налоговых санкций признается по двум причинам. Во-первых, подчеркивает Леандра Лидерман, они должны сдерживать налогоплательщиков, которые не склонны следовать нормам налогового комплаенса. Во-вторых, налогоплательщики, которые следуют таким нормам, должны быть уверены, что некомплайенсные налогоплательщики будут наказаны, в противном случае нормы налогового комплаенса могут атрофироваться³.

Джошуа Бланк обращает внимание на то, что, помимо традиционных налоговых санкций за некомплайенс, к нарушителям налогового законодательства могут применяться так называемые сопутствующие санкции (collateral sanctions), представляющие собой дополнительные наказания, которые возникают за пределами налоговой системы⁴. К ним автор относит широкий спектр принудительных мер (например, отказ в выдаче разрешений на охоту, приостановление водительских прав и регистрации транспортных средств, аннулирование профессиональных лицензий, отказ в выдаче ипотечных кредитов, отклонение запроса на получение нового паспорта или продление действующего, недопущение к государственным контрактам, запрет на доступ к государственной службе, депортацию из страны и проч.), которые применяют суды и различные административные ведомства (отличные от налоговых органов). Специфика таких сопутствующих санкций включает их немонетарный характер, отказ в предоставлении государственных льгот или привилегий, применение таких санкций не вместо, но в дополнение к налоговым санкциям.

¹ Там же. Р. 111-112.

² Там же. Р. 113.

³ Lederman L. The Interplay Between Norms and Enforcement in Tax Compliance // Ohio State Law Journal. 2003. Vol. 64 (6). P. 1470-1477.

⁴ Blank J. D. Collateral Compliance // University of Pennsylvania Law Review. 2014. Vol. 162 (4). P. 719-800.

Опираясь на поведенческие исследования и полевые эксперименты, Бланк приходит к выводу, что неналоговые санкции могут более эффективно стимулировать добровольный налоговый комплаенс, чем угроза дополнительных налоговых наказаний, особенно если государство повысит осведомленность общественности о таких неналоговых санкциях. Некоторые из них пугают налогоплательщиков больше, чем налоговые штрафы. Поэтому правительствам следует принять сопутствующие налоговые санкции в качестве альтернативного средства налогового правоприменения, а налоговые органы должны активно претворять их в жизнь. При этом, пишет Бланк, сопутствующие санкции наиболее эффективны как средство поощрения налогового комплаенса при соблюдении трех принципов: во-первых, когда налоговое правонарушение является результатом нарушения четкого налогового предписания, а не оценочного стандарта; во-вторых, когда состав налогового правонарушения, за которое применяется сопутствующая санкция, определяется налоговым законом и администрируется налоговым органом; в-третьих, когда такая санкция соразмерна налоговому правонарушению.¹

Еще один аспект наложения налоговых санкций связан с возможным конфликтом между внутренними и внешними мотивами человека. Под влиянием внутренней мотивации налогоплательщик может добровольно выполнять налоговые обязательства из-за такого мотивационного фактора, как гражданская добродетель, долг или патриотизм. Однако внешняя мотивация может заставить налогоплательщика подчиниться из-за угрозы наказания. Бруно Фрей предполагает, что усиление внешней мотивации с помощью ужесточения санкций может вытеснить внутреннюю мотивацию,

заставляя людей чувствовать, что они соблюдают налоговое законодательство из-за страха быть наказанными вместо осознанного желания подчиниться законам².

В конце концов, подчеркивает Майкл Венцель, центральный вопрос карающей справедливости: какого обращения и какой степени наказания заслуживает правонарушитель; степень наказания должна зависеть от воспринимаемой важности нарушенной нормы, серьезности правонарушения и степени вины, приписываемой нарушителю³.

В заключение резюмируем, что налоговые администрации должны применять весь арсенал средств убеждения и принуждения, не абсолютизируя ни одно из них. Только так можно эффективно и действенно реагировать на многообразные мотивации налогоплательщиков, которые определяют выбор последними между комплаенсом и некомплаенсом.

Соответственно, при обеспечении налогового комплаенса нельзя абсолютизировать чисто принудительные инструменты контроля и ответственности, такая позиция в лучшем случае несовершенно, а в худшем – контрпродуктивна. Нагнетая конфликтность в налоговых отношениях, такой однобокий подход лишь стимулирует конфронтацию и антагонизм между налоговыми органами и налогоплательщиками, провоцируя последних на разработку агрессивных налоговых схем. Поэтому налоговое принуждение всегда следует дополнять средствами позитивного стимулирования к налоговому комплаенсу. Лишь такие комбинации регуляторных средств, методов и инструментов способны продуцировать долгосрочные кумулятивные эффекты в части повышения уровня налогового комплаенса на индивидуальном, групповом и национальном уровнях.

¹ Там же. P. 800.

² Frey B.S. A Constitution for Knaves Crowds Out Civic Virtues // The Economic Journal. 1997. Vol. 107 (443). P. 1043-1053.

³ Wenzel M. Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field // in: Taxing Democracy / Valerie Braithwaite (ed.); Farnham: Ashgate Publishing Ltd., 2002. P. 46.