

**РОЛЬ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В БОРЬБЕ
С УКЛОНЕНИЕМ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ:
ИСТОРИЧЕСКИЙ АСПЕКТ***

Посвящена истории налогового контроля. Приводятся примеры контроля за уплатой налогов и наказания за неуплату налогов в древних цивилизациях: Древнекитайской цивилизации, Древней Индии, Афинах, Древнем Риме и Древней Иудейской общине. Рассматриваются истоки и развитие налогового контроля на Руси. На основе исторического опыта показано, что введение нового налога требовало применения адекватных этому налогу форм и методов налогового контроля. Сделан вывод о том, что возможности совершенствования налогового контроля связаны с развитием новых методов налогового контроля, основанных на доверительных взаимоотношениях с налогоплательщиками и дополняющих традиционные налоговые проверки.

Ключевые слова: история налогов; налоговый контроль; формы налогового контроля.

A.P. Kireenko
N.G. Kazazeva

**ROLE OF TAX CONTROL IN ANTI-AVOIDANCE ACTIVITY:
HISTORICAL ASPECT**

This paper deals with the history of tax control. The authors give examples of tax control and penalties for tax dodging in ancient civilizations: the ancient Chinese civilization, ancient India, Athens, ancient Rome, and ancient Jewish community. They also study the origins and development of tax control in Russia. Historical experience shows that imposing a new tax requires adequate and corresponding forms and methods of tax control. It is concluded that ways of improving tax control depends on developing new methods of tax control built up on trust-based relationships with taxpayers, which would complement traditional tax inspection.

Keywords: history of taxes; tax control; forms of tax control.

История налогового контроля неотделима от истории налогов. Первые упоминания о налогово-контрольной деятельности относятся еще к временам существования таких древних цивилизаций, как Древняя Индия, Афины, Древний Рим и др. Как и в современном мире, в те времена контрольная деятельность разных государств имела некоторую специфику, которая проявлялась в различных формах налогового контроля.

Так, в Древнекитайской цивилизации в качестве контроля подушной переписи и уплаты налогов был введен метод круговой поруки и всеобщего доносительства. Этот метод подразумевал в себе смертную казнь как меру наказания не только преступника, но и его приспешников. Наказа-

* Работа выполнена при финансовой поддержке Министерства образования и науки Российской Федерации, проект ФБ-80 «Уклонение от уплаты налогов в сфере индивидуального предпринимательства как экономический и социокультурный феномен: методы оценки и снижения» (соглашение № 14.В37.21.0703).

ние распространялось на три категории родственников: отца, матери и жены виновного. К тому же, наказанию подвергалась целая социальная ячейка, включающая в себя не одну тысячу человек.

В Древней Индии существовали два вида контрольной деятельности «налогового ведомства»: гласная и негласная.

Первый вид включал в себя учет налогоплательщиков, объектов налогообложения, налогооблагаемой базы, а также контроль налоговых поступлений. «Надзиратель (за учетным ведомством) должен построить счетное помещение... Там он должен поместить документы, заключающие в себе: перечисление (различных) учреждений и совокупность всего, что получилось из сферы их деятельности; размеры прибыли, убытка, расходов, потерь, пошлин, места применения, жалования и подневольного труда при обработке продуктов в мастерских; стоимость, качество, размер, вес, разновес и количество (мера) драгоценностей, ценного и неполноценного сырья; законы, занятия, обычаи и состояние стран, селений, родов, семей и общин; полученные дары, права пользования участками и освобождения от налога, содержание и жалование прислужников царя; полученные драгоценности, и земли жен и детей царя, полученные им привилегии, случайные доходы и вспоможения и уплаты и поступления, сделанные на основе мирного соглашения и победы союзников и противников» [2, с. 71].

Второй вид контрольной деятельности не афишировался и включал в себя оперативно-розыскную деятельность. Исполнителей такого вида контроля называли агентами, и в их обязанность входило информирование «налогового ведомства» о состоянии налогооблагаемой базы.

Агентурная деятельность по борьбе с налоговыми преступлениями называлась «наблюдением за живущими от тайных доходов». Если в итоге такой оперативно-розыскной деятельности обнаруживались факты уклонения от уплаты налогов, то проводились мероприятия, ведущие к «устранению препятствий на пути к общественному порядку»:

«Тринадцать видов лиц, имеющих тайные (незаконные) источники существования и причиняющие вред, должны быть устранены или должны платить выкуп в соответствии с характером причиняемого ими вреда» [Там же, с. 77].

При этом исследователи приходят к выводу, что в данном случае «устранение» означает применение смертной казни.

В Афинах учет налогооблагаемой базы граждане производили самостоятельно. Однако в спорных ситуациях особая должностная коллегия проводила налоговую проверку, получившую название «докимасия». Результаты такой проверки должны были оцениваться судом.

Особая процедура контроля была за уплатой чрезвычайных сборов на защиту полиса от врагов, получивших общее название литургии. Контроль за уплатой литургии мог производиться в суде. Все факты уклонения от исполнения литургии были предметом судебного разбирательства. При этом суд мог вынести решение о проведении докимасии относительно подозреваемого.

Фискальные функции были переданы откупщикам. Если сумма откупа не была уплачена в срок, то она увеличивалась в два раза, и имущество откупщика подвергалось конфискации.

В Древнем Риме в качестве учета налогоплательщиков и налогооблагаемой базы был введен ценз, подразумевавший перепись всех граждан, производимую каждые пять лет специально избранными для этого чиновниками — цензорами.

В обязанности цензоров входили классификация граждан по экономическим и политическим признакам, а также ревизия предыдущего ценза. В случае нарушений в исполнении общественных обязанностей виновные наказывались переводом в эрарии¹, а, следовательно, и ограничением гражданских прав. Процедура ценза видоизменялась в зависимости от исторических периодов существования Древнего Рима. В царский период граждане Рима собирались на Марсовом поле за стенами города и производили клятвенные заявления цензорам о своем полном имени, месте рождения, возрасте, имени своего отца или бывшего хозяина (для освобожденных рабов), подлежащем налогообложению имуществе. После совершения клятв следовал люструм, включающий в себя торжественное умиловительное жертвоприношение за весь народ, после которого сделанные во время переписи изменения обретали юридическую силу.

В период республики основой взимания налога также был гражданский ценз. Судя по сохранившемуся фрагменту закона, который хранился вместе с результатами цензов в храме Нимер, каждый глава семьи был обязан лично явиться для прохождения ценза и под присягой сообщить свои данные о себе и о членах своей семьи. Тех граждан, которые уклонялись от цензов, ожидало строгое наказания — продажа в рабство, тюрьма или смертная казнь.

Объектами налогообложения считались недвижимость (земля, постройки) на земле, корабли (учитывались для торговцев как вид недвижимости), рабы, наследство, наличные деньги, отданные в ссуду, предметы роскоши (одежда, повозки, украшения и домашнее имущество, стоившие более полутора тыс. динариев).

В период существования Римской империи был введен общий ценз, который включал в себя три основные позиции: самооценку недвижимости в денежном выражении гражданами Италии или оценку дохода от земли органами самоуправления — в провинциях, государственную оценку рабов по возрасту и ремеслу и самооценку другого имущества.

В Персии в качестве одной из форм контроля была принята практика штамповки налоговой квитанции несмываемыми чернилами на шее налогоплательщика, неверующего в ислам. Несмываемая налоговая квитанция была налоговым отчетом. Это защищало налогоплательщиков от двойного налогообложения и было паспортом для безопасного путешествия.

В Иудейской теократической общине учет налогоплательщиков производился с помощью переписи населения, а именно мужчин, достигших двадцатилетнего возраста.

Характерной чертой налоговой системы этой цивилизации была ее классификация на «внешнюю налоговую систему» и «внутреннюю налоговую систему». Особенности «внешней налоговой системы» зависели от страны, в которой иудеи проживали в период диаспоры. Во «внешней» системе вся община выступала как «юридическое лицо», а ее члены — как физические плательщики. В систему налогов кроме общих сборов входили и особые «иудейские» налоги. Уклонение от уплаты налогов считалось одним из самых тяжких преступлений, так как престиж власти трактовался как абсолютная ценность, и в Талмуде предписывается не противодействовать усилиям государственных структур иноверцев:

«И Господь заставил евреев дать клятву, что они не изменят тем народам, под властью которых они находятся». За такое преступление

¹ Эрарии — состав лиц, которые не облагались налогами по цензу, а платили подушную подать, размер которой определялся произволом цензоров. При этом они не имели права голоса и права занимать какие-либо должности.

Талмуд угрожает суровыми карами. Считая налог как «священное» действие, Талмуд призывает мириться даже с незаконным сбором налогов иноверцами, объясняя это тем, что наказанием для них является только Божья кара, а не действия человека.

Главным отличием «внутренней налоговой системы» от «внешней» являлось то, что уплачивать налоги в общину евреи должны были сознательно и добровольно. Это связано с тем, что позарившийся на чужое имущество, в традиции, считался «грабителем», даже если он исполнял обязанности по сбору налогов.

Разграничение налоговой системы на «внешнюю» и «внутреннюю» было гармонично лишь в теории, на практике же существование двух налоговых систем служило причиной массовых народных движений и войн с государствами иноплеменников, так как вызывало сверхэксплуатацию экономических возможностей иудейских общин.

На основе анализа многовековой истории человечества можно сделать вывод, что налоговый контроль был и остается важнейшим элементом внутренней и внешней политики государства.

История налогообложения и налогового контроля в России показывает, что установление определенного налога требовало применения адекватных этому налогу форм и методов налогового контроля. И, наоборот, если доступные формы и методы налогового контроля не обеспечивали необходимых поступлений, то налог видоизменялся или заменялся.

Так, одним из первых видов налогов на Руси была дань, которая первоначально собиралась при личном участии князя и его дружины (полюдье), а позднее — в установленных местах сбора дани (погосты). Совершенствованию организации сбора дани во второй половине X в. предшествовали восстание крестьян против необоснованного двойного налогообложения и гибель киевского князя Игоря. За восстанием крестьян последовал карательный поход княжны Ольги. В связи с изменением способа взимания дани, в отдельных княжествах в 1136 или 1137 гг. появляются специальные уставные грамоты, где определяется фиксированный размер дани для каждой из волостей с целью ограничения злоупотреблений.

Налоговый контроль на Руси первоначально осуществлялся на основе предварительного осмотра объекта обложения. В качестве контрольных мероприятий использовались размещение воинских команд для поимки беглых и установление застав, снаряжение военной экспедиции. Ответственность за уплату также возлагалась на общину.

При введении в начале XVIII в. подушной переписи налоговый контроль стал распространяться также на лиц, ответственных за предоставление информации, необходимой для налогообложения. Так, за упущения в организации переписи лишились своих постов московский губернатор, архангельский вице-губернатор. Замеченных в утайке «душ» старост нещадно били кнутом. Суров был закон и по отношению к помещикам: если число утаенных ими душ достигало трети общей их численности, данное имение подлежало конфискации. Тем, кто доносил об «утайке», полагалась в виде награды доля имущества преступника [1, с. 86, 87]. В 1720 г. издан указ о тщательном сборе податей и наказании за взятки в виде смертной казни или вечной ссылки на галеру, вырезания ноздрей. За взятки были казнены сибирский губернатор, обер-фискал и другие персоны [3, с. 255]. Неплательщиков подвергали битью палками по ногам, другим телесным наказаниям, содержали под арестом пока не вносилась подать. Отбирали также имущество, хлеб, скот и распродавали с молотка в счет недоимки. Вдоль польской границы размещали воинские команды для поимки беглых, устраивались заставы на дорогах в Сибирь и на Дон.

В 1735 г. состоялась военная экспедиция на территорию Польши, откуда было возвращено 10 тыс. чел. В этом же году вышел указ с требованием от помещиков самим вносить подушную подать за своих крестьян. Естественно, помещики могли это учесть при определении оброков. По указу от 1739 г. недоимку следовало взыскивать в двойном размере, в крайнем случае, имения подлежали конфискации, а их владельцы выселению. Не исключалось и «нерадение» самих уполномоченных лиц, их «поноровка» местным властям. В этом случае они могли быть наказаны, подвергнуты штрафу вплоть до взыскания с них и с нерадивого начальства допущенной в данной местности недоимки [1, с. 97, 98].

Развитие налогового контроля, совершенствование его форм и методов непосредственным образом влияло на формирование налоговой системы: изменение и отмена налогов происходили с учетом возможностей налогового контроля, а возможность введения новых налогов зависела, в том числе и от организационных возможностей налоговых органов. Взаимосвязь исторического опыта развития налогового контроля и эволюции налогов в России представлена на рис. 1.

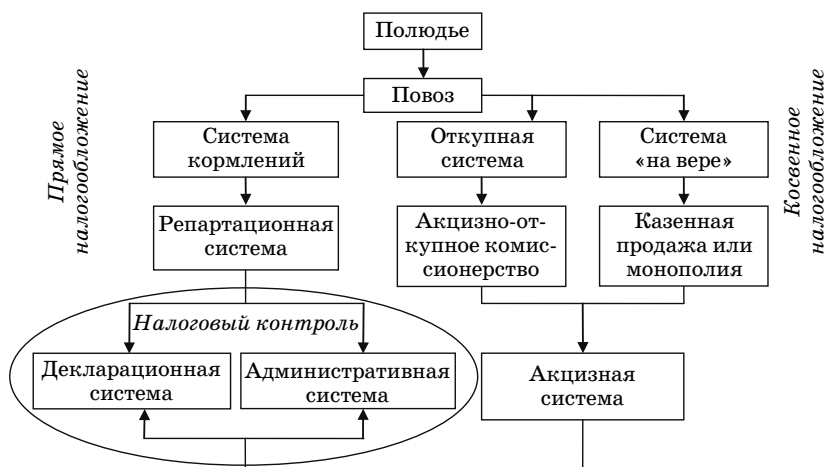


Рис. 1. Развитие налогового контроля и эволюция налогов в России

Например, масштабная налоговая реформа 1875–1898 гг. была вызвана тем, что репартационная система организации сбора податей, при которой раздел фиксированной суммы проводился самой общиной, привела к неуклонному росту сумм недоимок по причине несовершенного учета объекта обложения. Примером взаимосвязи налогового контроля и налоговых реформ является трансформация гильдейской подати в государственный промысловый налог. Несвершенство налогового контроля за сбором гильдейской подати привело к замене данной подати патентным сбором. В дальнейшем, развитие более совершенных способов учета послужило основой для установления дополнительного процентного и раскладочного сбора.

Таким образом, история показывает, что своевременность и полнота исчисления и перечисления налогов и сборов не носит однозначной привязки к соблюдению налогового законодательства. На определенном историческом этапе соблюдением налогового законодательства дополнительно признается и предоставление третьими лицами и определенными государственными органами необходимых для контроля сведений.

Таким образом, подбор и использование методов налогового контроля — это первоочередная задача, связанная с результативностью и эф-

фективностью контрольной деятельности. На рис. 2 видно, что в центре контрольной деятельности находятся методы налогового контроля, которые определяют два направления: возможности налогового контроля и его настоящий результат.

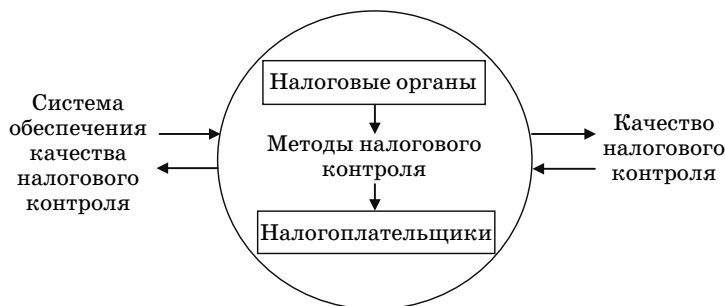


Рис. 2. Роль и значение методов налогового контроля в обеспечении качества налогового контроля

Возможности совершенствования налогового контроля связаны с поиском и обозначением новых методов налогового контроля, дополняющих традиционные. Это обусловлено изменяющимися представлениями о налоговом контроле, воплощенными в распространении мероприятий по установлению начал партнерских (доверительных) отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками, содействующих добровольному соблюдению налогового законодательства.

Список использованной литературы

1. Захаров В.Н. История налогов в России. IX–начало XX в. / В.Н. Захаров. — М.: РОССПЭН, 2006. — 291 с.
2. Панов Е.Г. История налоговых систем: опыт социально-философского анализа / Е.Г. Панов. — М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 2006. — 196 с.
3. Толкушкин А.В. История налогов в России / А.В. Толкушкин. — М.: Юрист, 2001. — 431 с.

References

1. Zakharov V.N. Istoriya nalogov v Rossii. IX-nachalo XX v. / V.N. Zakharov. — M.: ROSSPEN, 2006. — 291 s.
2. Panov E.G. Istoriya nalogovykh sistem: opyt sotsial'no-filosofskogo analiza / E.G. Panov. — M.: Finansovaya akademiya pri Pravitel'stve RF, 2006. — 196 s.
3. Tolkushkin A.V. Istoriya nalogov v Rossii / A.V. Tolkushkin. — M.: Yurist, 2001. — 431 s.

Информация об авторах

Киреенко Анна Павловна — доктор экономических наук, профессор, проректор по научной работе, Байкальский государственный университет экономики и права, Иркутск, e-mail: kireenko-ap@isea.ru.

Каззаева Наталья Георгиевна — аспирант, кафедра налогов и таможенно-го дела, Байкальский государственный университет экономики и права, г. Иркутск, e-mail: natalika@rambler.ru.

Authors

Kireenko Anna Pavlovna — Doctor of Economics, Professor, Vice-Rector for Research, Baikal State University of Economics and Law, Irkutsk, e-mail: kireenko-ap@isea.ru.

Kazazaeva Natalya Georgievna — post-graduate student, Chair of Taxes and Customs, Baikal State University of Economics and Law, Irkutsk, e-mail: natalika@rambler.ru.