

УДК 336.225.68
ББК 65.261.41

Д.Ю. Федотов

ИСТОРИЧЕСКИЕ ПРЕДПОСЫЛКИ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ В ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ СРЕДЕ*

Рассмотрены особенности уплаты налогов в предпринимательской среде в России. Представлены примеры налоговых отношений в истории России и отдельных стран мира. Выявлены исторические предпосылки уклонения от уплаты налогов. Проанализированы и сопоставлены модели налогообложения, сложившиеся к настоящему времени в налоговых системах современных стран мира.

Ключевые слова: финансы; налог; бюджет; уклонение; история; предприниматель.

D.Yu. Fedotov

HISTORICAL BACKGROUND OF TAX AVOIDANCE IN BUSINESS ENVIRONMENT

The author studies peculiarities of tax payment in business environment in Russia demonstrates examples of tax relationships in the history of Russia and some other countries, discloses historical backgrounds of tax avoidance, analyzes and compares current taxation models used in tax systems of various countries.

Keywords: finance; tax; budget; avoidance; history; businessman.

В практику хозяйственной деятельности отечественных предпринимателей прочно вошло такое явление, как уклонение от уплаты налогов в государственный бюджет. В литературе данному явлению дается следующее определение: «...уклонение от уплаты налогов — это уменьшение своих налоговых обязательств, основанное на сознательном, уголовно-наказуемом использовании методов сокрытия доходов и имущества от налоговых органов» (Ю.А. Лукаш) [6, с. 4]. Важнейшей характеристикой процедур уклонения от уплаты налогов является их незаконный характер.

Для предпринимателя уклонение от уплаты налогов — это способ экономии на производственных издержках, сопоставимый с экономией на таких производственных расходах, как расходы на оплату труда или материальные расходы. Снижение издержек производства, в том числе связанное с экономией налоговых платежей, является важнейшим фактором конкурентной борьбы, позволяя реализовывать свои товары, работы и услуги по более низким ценам. Поэтому незаконные действия налогоплательщика, связанные с уклонением от уплаты налогов, следует признать недобросовестной конкуренцией, ставящей такого предпринимателя в более выгодные условия по сравнению с его добросовестными конкурентами.

Органы статистики не могут привести точные данные о распространенности случаев уклонения от уплаты налогов. Поэтому имеют

* 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).

ся только косвенные оценки величины данного явления, в том числе и приведенные официальными лицами. В.Г. Пансков, бывший министр финансов России, утверждает, что «...примерно один из шести налогоплательщиков относительно исправно и в полном объеме платит в бюджет причитающиеся налоги. Около половины налогоплательщиков платят налоги, но всеми доступными им законными, а, чаще, незаконными способами минимизируют свои налоговые обязательства. Остальные налогоплательщики вообще не платят налоги: одни показывают так называемые нулевые балансы, а другие не становятся на учет в налоговые органы» [7, с. 154]. По оценкам экспертов, теневая экономика составляет до трети совокупного объема ВВП России.

Уклонение от уплаты налогов не является особенностью российской экономики, эта практика распространена и в других странах мира. По данным газеты «The New York Times», «...страны, входящие в состав Европейского союза, из-за уклонения от уплаты налогов теряют миллиарды, при этом Германия утверждает, что она одна по этой же причине ежегодно лишается 30 млрд евро» [5, с. 3]. Международная неправительственная организация Tax Justice опубликовала доклад, в котором говорится, что 50 крупнейших британских компаний с 2000 по 2004 гг. недоплатили государству налогов на сумму 20 млрд фунтов стерлингов [1, с. 5].

Попытаемся выяснить причины того, что практика уклонения от уплаты налогов (предположительно обедняющая государственный бюджет и, соответственно, в равной степени каждого гражданина страны) не вызывает стойкой отрицательной реакции у населения. Рассмотрим, каким образом формировалось в общественном сознании отношение к институту налогообложения, тем самым, попробуем выявить исторические предпосылки уклонения от уплаты налогов в предпринимательской среде.

В античной Греции (в Афинском государстве V–IV вв. до н.э.) отсутствовало личное налогообложение населения. По данным С.И. Соболевского «...вместо постоянного подоходного налога в Афинах были натуральные повинности — «литургии». Главными виды литургий были: снаряжение военного корабля («триеры»), снаряжение хора для драматического представления или музыкального состязания («хорегия») и устройство гимнастических игр. Отправлять литургии было обязанностью богатых граждан и метеков. Всякий гражданин, которому казалась обременительной или неправильно наложенной та или другая литургия, мог предложить ее более богатому и, в случае отказа последнего, имел право потребовать от него поменяться имуществом», и далее, «...к прямым налогам на граждан афиняне прибегали только в крайних случаях: так, например, для покрытия военных расходов налагалась прямая подать на имущество граждан; впервые такая «эйсфора» была наложена в 428/7 году» [4, с. 302, 324]. Отсутствие регулярного личного налогообложения отвечало принципам демократической модели государственного устройства Афинского государства: самостоятельность и индивидуализм афинских граждан делал излишними значительные государственные расходы на общественные нужды, что, соответственно, не требовало существенной налоговой нагрузки на население в мирное время. Те общественные блага, которые современное население получает бесплатно (за счет бюджетных источников) оплачивались афинянами самостоятельно: каждый получатель услуги дол-

жен был оплатить самостоятельно свое лечение, обучение, получение жилищно-коммунальных услуг и т.п.

Низкая налоговая нагрузка на население — необходимое условие для сохранения стабильности в античной демократии, основу которой составляло согласие разных слоев общества, антагонизм социальных групп делал государство слабее, разрушал демократию. Если бедные граждане одного из многих небольших древнегреческих государств, кроме материальных невзгод, испытывали также государственное притеснение (в том числе, в виде избыточной налоговой нагрузки), то ничего не мешало им покинуть не устраивающее их место проживания и переехать в соседний город, либо основать новую колонию. Особенно ярко это проявлялось в период военных конфликтов: под угрозой нападения иностранных войск бедные граждане сгружали свое имущество на повозки и уезжали из своего города, если у них не было материального интереса защищать что-либо в этом городе. В военных действиях принимало участие только свободное население, поэтому состоятельные граждане в условиях демократической политической системы были заинтересованы в достижении согласия с менее состоятельными слоями общества; поэтому они и принимали на себя большую часть налоговой нагрузки в государстве, осуществляемой в форме натуральной повинности в виде литургии, которая налагалась по имущественному цензу. Ведь, неся общественные повинности, богатые граждане сохраняли и приумножали свое состояние в данном государстве.

Только равномерная раскладка налогового бремени адекватно платежеспособности населения была способна сохранить политическую стабильность в государстве. Граждане государства, осознавая личную материальную заинтересованность в финансировании общегосударственных мероприятий, не рассматривали налоги в качестве ненужной вещи (так называемого «зла»).

Демократическая модель государственного устройства создает условия для позитивного отношения граждан к своему правительству. Это способствует формированию у налогоплательщиков желания участвовать в финансировании государственных расходов за счет уплаты налогов, предполагая, что уплаченные обязательные платежи вернутся им с пользой в виде общественных услуг. А. Смит приводит несколько примеров добровольного добросовестного исполнения налогоплательщиками своих налоговых обязательств в некоторых государствах, например: «В Гамбурге каждый житель обязан платить государству четверть процента всего того, чем он владеет... Каждый облагает себя сам и в присутствии чиновника вносит ежегодно в государственное казначейство определенную сумму денег, которая, согласно его заявлению под присягой, составляет четверть процента всего его имущества, но не делает заявления о его размерах и не подлежит никаким расспросам по этому поводу. Согласно общему мнению, налог этот уплачивается с большой добросовестностью. В небольшой республике, где население относится с полным доверием к своим чиновникам, где оно убеждено в необходимости налога для существования государства и уверено, что он будет добросовестно употреблен на эту цель, можно иногда ожидать такой добросовестной и добровольной уплаты» [9, с. 784–785].

И в настоящее время иногда встречаются случаи искреннего желания налогоплательщиков платить государству налоги. В основном, это происходит в экономически развитых странах. Во Франции в 2011 г.

16 руководителей крупных компаний, среди которых Danone, L'Oreal и Citroen Peugeot, направили в правительство обращение с предложением уплачивать в казну Франции большую сумму налогов. Этот шаг объясняется необходимостью борьбы с бюджетным дефицитом [10]. В этом случае, богатые граждане Франции отчетливо осознали зависимость своего личного благополучия от социально-экономической стабильности своего государства. Неспособность государства финансировать выполнение государственных функций нанесло бы им больший материальный ущерб, чем малоимущим гражданам, у которых мало есть того, что можно потерять. Подобного рода инициативы увеличить налоговую нагрузку на богатых в последнее время также выдвигались миллионерами в США и Германии.

Состоятельные налогоплательщики не всегда приходят к осознанию тесной связи финансовой устойчивости государства с их личным благополучием. Беспечность и алчность владельцев крупных российских предприятий начала XX в., при осуществлении расчетов с государственным бюджетом, в немалой степени способствовали нарастанию революционной ситуации в стране и ее перерастанию в Октябрьскую революцию 1917 г. Крупные промышленники, в условиях глубокого бюджетного дефицита, вызванного участием России в Первой Мировой войне, изыскивали всевозможные способы сокращения своих налоговых платежей. А представители Временного правительства, довольно часто, потворствовали им в этом.

Показательно в этом отношении письмо министра финансов А.И. Шингарева, направленное Временному правительству в мае 1917 г., в котором он просил предоставить владельцам сахарных заводов отсрочку по оплате задолженности по акцизам, достигшей к 1 марта 1917 г. 7 млн р.: «Ныне сахарозаводчики ходатайствуют об отсрочке им этих платежей и об освобождении от уплаты начисленной пени процентами по расчету из 6% годовых» [8, с. 148]. Различного рода послабления предоставлялись богатым промышленникам. Снижение налоговой нагрузки на крупных налогоплательщиков компенсировалось ростом косвенного налогообложения на предметы первой необходимости. В сентябре и октябре 1917 г. были введены государственные монополии на сахарный песок, спички, махорку, которые до полутора раз увеличили цену этих товаров [8, с. 154].

Искреннее удивление богатой части населения России тем, что в стране произошла революция, и страна проиграла в войне, означает, что они совершенно нереально представляли закономерности развития общественных отношений в государстве в тот период. Вступая в коррупционные связи с представителями власти, лишая государство источников финансирования военной кампании и общественных благ, провоцируя рост налоговой нагрузки на бедную часть населения, состоятельные граждане сами создали невозможные условия для жизни бедной части населения страны. Они не понимали, что если они будут нести на себе наибольшую налоговую нагрузку, то они и получают наибольшие выгоды от благополучия и стабильности в стране, которые позволяют им и в дальнейшем владеть заводами, фабриками, особняками и другим имуществом, приносящим доход.

Тем самым, в странах, где в общественной жизни придерживаются хоть каких-то демократических принципов, а от рядовых граждан требуют патриотизма и сознательной гражданской позиции, для обеспече-

ния социальной стабильности этого общества необходимо соблюдение принципа справедливости налогообложения. В данном случае справедливость налогообложения означает раскладку налоговой нагрузки между членами общества пропорционально их платежеспособности: чем богаче налогоплательщик, чем больше имущества ему удалось приобрести, являясь членом этого социума, тем большую часть своего имущества он должен предоставить этому социуму в виде налогов. Так как, чем состоятельнее налогоплательщик, тем он больше заинтересован в сохранении в стране стабильности и *status quo*.

Для авторитарных государств характерны диктаторские (т.е. принудительные) принципы налогообложения. В этой модели налоговых отношений налогоплательщик не рассматривается в качестве покупателя общественных благ за счет внесенных налоговых платежей, для него налог — это повинность, которую он обязан исполнить, в силу своего социального статуса, подчиненного государю и его правительственному аппарату; диктаторские правительства не вступают в обсуждение со своими гражданами по вопросам налогообложения, а диктуют им эти условия.

Примерно в тот же период времени, что был рассмотрен выше, относительно расцвета афинской демократии в середине первого тысячелетия до н.э., в Древнем Китае, состоявшем из нескольких царств, впервые был введен земельный налог, уплачиваемый земледельцами. Этот личный налог, по минимальной ставке в размере 1/10 части урожая, был основным доходным источником для правителей царств и его сновников [2, с. 68–69, 101–103]. О тягости налогового гнета, приводившего к обнищанию свободного земледельческого населения свидетельствует ряд исторических источников. В частности, в них отмечается, что «...под тяжестью налогов и повинностей земледельцы разоряются... Во многих случаях земледельцы вынуждены были продавать свои поля и дома, продавать своих детей, внуков, чтоб расплатиться с долгами» [2, с. 202]. Несколько позднее поземельный налог был дополнен подушевым налогом.

История Древней Руси иллюстрирует то, каким образом добровольные платежи приобрели статус регулярных налогов, повинностей. По мнению российского историка В.О. Ключевского «...сказание о призвании варяжских князей из-за моря», с которого берет начало российское цивилизованное государство излишне идеализировано в «Повести временных лет». Как считает В.О. Ключевский, скандинавских викингов, промышленавших пиратством в Европе, в IX в. приглашали как профессиональных воинов для охраны населенных пунктов и торговых караванов. Однако приглашенные наемники нередко испытывали желание силой оружия расширить свои функции с охранных до управленческих и заменить плату за охранные услуги на регулярную дань и подать: «В тех промышленных пунктах, куда с особенной силой приливали вооруженные пришельцы из-за моря, они легко покидали значение торговых товарищей или наемных охранителей торговых путей и превращались во властителей. Во главе этих заморских пришельцев, составлявших военно-промышленные компании, становились вожди, получавшие при таком перевороте значение военных начальников охраняемых ими городов» [3, с. 28]. В.О. Ключевский передает рассказ Начальной летописи о том, как расширялись финансовые запросы у военных дружинников в случае их усиления: «Князь Владимир, одолев киевского брата своего

Ярополка в 980 г., утвердился в Киеве с помощью призванных из-за моря варягов. Заморские его соратники, почувствовав свою силу в занятом ими городе, сказали своему наемщику: «Князь, ведь город-то наш, мы его взяли; так мы хотим брать с горожан откуп — контрибуцию — по две гривны с человека». Владимир только хитростью сбыл с рук этих назойливых наемников, выпроводив их в Царьград. Так, иные вооруженные города со своими областями при известных обстоятельствах попадали в руки заморских пришельцев и превращались во владения варяжских конингов» [3, с. 28–29].

В тот средневековый период распространенным способом экономического обогащения было ведение военных действий, поэтому неудивительно, что наиболее распространенной формой налогообложения в Древней Руси было взимание дани с подвластных племен. Князья со своей военной дружиной «навязывали» населению контролируемой им территории защиту от собственного произвола и военных набегов таких же князей и кочевых племен, тем самым, ранние формы налогообложения в диктаторской модели налоговой системы носили явные черты рэкета, как способа силового вымогательства денежного вознаграждения на регулярной основе. Таким образом, добровольные платежи населения русских городов военным дружинам за предоставляемую защиту трансформировались в обязательную налоговую повинность подвластного князю населения. С расширением на Руси крепостного права в нашей стране еще больше закрепились диктаторская модель налогообложения, предусматривающая в качестве основания возникновения налоговой повинности только факт подданства государю. Она не предполагала предоставление органами власти налогоплательщику общественных благ адекватно уплаченной им сумме налога¹. Такая модель налогообложения совершенно не предусматривает заинтересованности налогоплательщиков выполнять налоговые повинности, поэтому нет ничего удивительного в том, что в странах с налоговой системой данного типа сложились большие масштабы уклонения от уплаты налогов, налоги нередко становились причиной народных восстаний.

В связи с этим, можно констатировать две основные причины, побуждающие налогоплательщиков уклоняться от уплаты налогов, в зависимости от того, свойства какой из двух основных налоговых моделей превалируют в налоговой системе государства: демократической или диктаторской.

В первом случае налогоплательщик считает налоги делом нужным, однако, иногда считает для себя возможным экономить на их уплате, переложив их на своих сограждан. Поэтому, принимая во внимание то, что действия по снижению налоговых обязательств по данным основаниям носят не всеобщий (случайный) характер, то их вполне можно объединить понятием *уклонение от уплаты налогов по случайным основаниям*. Во втором случае налогоплательщик расценивает налоги в качестве ненужного бремени, не приносящего ему никакой пользы, поэтому ук-

¹ Данная модель налоговых отношений не предполагает того, что правитель и правительство совершенно не заботятся о своем народе (в том числе, в качестве налогоплательщика). Правители, чаще всего, были заинтересованы в сохранности и в материальном преуспевании своих подданных для целей налогообложения. Однако эта забота нередко носила потребительский характер, правители вряд ли задумывались о необходимости оказания каких-либо услуг своим налогоплательщикам, соразмерно полученным от них суммам налогов.

лонение от их уплаты расценивает в качестве справедливого акта со своей стороны. Осознание населением избыточности налоговой нагрузки, подкрепленное готовностью предпринять любые действия по ее сокращению или избеганию, позволяет дать название данным действиям — *уклонение от уплаты налогов по необходимым основаниям*.

Разные побудительные причины налогового планирования по разному распределяют ответственность за снижение налоговых доходов государства вследствие данных действий. В первом случае виновным следует признать нечестных налогоплательщиков, желающих обогатиться (бесплатно получить общественные блага) за счет своих сограждан. Во втором случае следует признать вину органов власти, создавших политические и экономические условия в стране не мотивирующие к исполнению налоговых обязательств, и доведших налоговое бремя в стране до избыточного уровня.

Налоговая система ни одной страны не гарантирует исключение такого явления, как уклонение от уплаты налогов, влекущее за собой снижение государственных доходов. Однако в разных моделях налогообложения различаются мотивы и, как следствие, масштабы уклонения от уплаты налогов. Вместе с тем, диаметрально-противоположные модели налогообложения (демократическая и диктаторская), в чистом виде, практически не реализуются в налоговых системах современных стран мира. Полярно-противоположные налоговые модели реализуются в налоговых системах в разной степени: в каких-то странах превалирует демократическая, в каких-то диктаторская налоговая модель. Исторические традиции и политические процессы в стране диктуют условия, формирующие налоговую систему в государстве с преобладанием характеристик той или иной налоговой модели. Доминирующее положение в налоговой системе определенной налоговой модели влечет за собой преобладание в этой налоговой системе соответствующих оснований для уклонения от уплаты налогов. Нельзя утверждать, что в какой-то стране к уклонению от уплаты налогов налогоплательщики прибегают только по случайным либо только по необходимым основаниям, обычно эти основания сочетаются, хотя какие-то из них преобладают.

Список использованной литературы

1. Бениюмов К. Крупнейшие британские компании недоплачивают налоги / К. Бениюмов // Коммерсант. — 2006. — 16 янв. — С. 5.
2. История Китая / Адамчик В.В., Адамчик М.В., Бадан А.Н. [и др.]. — М.: АСТ; Минск: Харвест, 2005. — 736 с.
3. Ключевский В.О. Русская история / В.О. Ключевский. — М.: Изд-во Эксмо, 2006. — 912 с.
4. Ксенофонт. Сократические сочинения: пер. с др.-греч. / вступ. ст. и примеч. С.И. Соболевского. — М.: Мир книги: Литература, 2007. — 368 с.
5. Кэсл С. Еврокомиссия расширяет фронт борьбы с налоговыми убежищами / С. Кэсл // Коммерсант. — 2008. — 16 марта. — С. 3.
6. Лукаш Ю.А. Оптимизация налогов. Методы и схемы. Все возможности законной экономии / Ю.А. Лукаш. — М.: ГроссМедиа, 2005. — 414 с.
7. Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учеб. / В.Г. Пансков. — М.: Финансы и статистика, 2007. — 460 с.
8. Погребинский А.П. Государственные финансы царской России в эпоху империализма / А.П. Погребинский. — М.: Финансы, 1968. — 168 с.
9. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. — М.: Эксмо, 2007. — 960 с.
10. URL: www.kommersant.ru/ (дата обращения 24 авг. 2011 г.).

References

1. Benyumov K. Krupneishie britanskii kompanii nedoplachivayut nalogi / K. Benyumov // Kommersant. — 2006. — 16 yanv. — S. 5.
2. Istoriya Kitaya / Adamchik V.V., Adamchik M.V., Badan A.N. [i dr.]. — M.: AST; Minsk: Kharvest, 2005. — 736 s.
3. Klyuchevskii V.O. Russkaya istoriya / V.O. Klyuchevskii. — M.: Izd-vo Eksmo, 2006. — 912 s.
4. Ksenofont. Sokraticheskie sochineniya: per. s dr.-grech. / vstup. st. i primech. S.I. Sobolevskogo. — M.: Mir knigi: Literatura, 2007. — 368 s.
5. Keshl S. Evrokomissiya rasshiryaet front bor'by s nalogovymi ubezhishchami / S. Keshl // Kommersant. — 2008. — 16 March. — S. 3.
6. Lukash Yu.A. Optimizatsiya nalogov. Metody i skhemy. Vse vozmozhnosti zakonnoi ekonomii / Yu.A. Lukash. — M.: GrossMedia, 2005. — 414 s.
7. Panskov V.G. Nalogi i nalogovaya sistema Rossiiskoi Federatsii: ucheb. / V.G. Panskov. — M.: Finansy i statistika, 2007. — 460 s.
8. Pogrebinskii A.P. Gosudarstvennye finansy tsarskoi Rossii v epokhu imperializma / A.P. Pogrebinskii. — M.: Finansy, 1968. — 168 s.
9. Smit A. Issledovanie o prirode i prichinakh bogatstva narodov / A. Smit. — M.: Eksmo, 2007. — 960 s.
10. URL: www.kommersant.ru/ (data obrashcheniya 24 Avg. 2011 g.).

Информация об авторе

Федотов Дмитрий Юрьевич — доктор экономических наук, доцент, декан факультета налогов и таможенного дела, Байкальский государственный университет экономики и права, г. Иркутск, e-mail: fdy@inbox.ru.

Author

Fedotov Dmitriy Yurievich — Doctor of Economics, Associate Professor, Dean, Dep-t of Taxes and Customs, Baikal State University of Economics and Law, Irkutsk, e-mail: fdy@inbox.ru.