

Демин Александр Васильевич

д-р юрид. наук, доцент, профессор

Юридический институт

ФГАОУ ВПО «Сибирский федеральный университет»

г. Красноярск, Красноярский край

ПОВЫШЕНИЕ НАЛОГОВОЙ КУЛЬТУРЫ – ВАЖНЫЙ КОМПОНЕНТ ПЕРЕХОДА К «ПАРТНЕРСКОЙ» МОДЕЛИ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Аннотация: автор исследует концепт налоговой культуры в контексте перехода к «партнерской», клиентоориентированной модели налогового администрирования. Налоговая культура представляет собой сложную, многоуровневую структуру. Она выступает составной частью общей культуры как отдельного человека, так и общества в целом. Справедливость налоговой системы и, прежде всего, системы перераспределения публичных благ и валового дохода посредством налогообложения – ключевой аспект в понимании налоговой культуры общества. Фискальные органы должны учитывать ментальные и мотивационные факторы в деятельности частных участников налоговых отношений.

Ключевые слова: налоговое право, налоговое администрирование, налоговая культура, комплаенс.

Налоговая система России претерпевает серьезные трансформации. В частности, в настоящее время происходит от административно-командной модели налогового администрирования, основанной на односторонне-властном управленческом воздействии с приоритетом контрольно-принудительных средств, к модели «партнерского сотрудничества», в основе которой лежит принцип «клиентоориентированного сервиса», досудебного разрешения споров, взаимного доверия и взаимовыгодного «обмена» управляемых с управляемыми.

Важнейшим направлением (и предпосылкой) модернизации системы налогового администрирования в направлении «сотруднической модели» выступает

качественная эволюция *налоговой культуры* всех участников налоговых взаимодействий. Последняя представляет собой сложную, *многоуровневую структуру* и выступает составной частью общей культуры как отдельного человека, так и общества в целом. Научные исследования в этой области могут показаться излишне теоретизированными, оторванными от практических нужд налогообложения. Такой подход – глубокое заблуждение. Именно анализ налоговой культуры позволяет выйти на ключевые проблемы *налогового комплайенса*, обуславливающего эффективность сбора налогов государством и полноту наполнения публичных бюджетных и внебюджетных фондов.

Как содержание вкладывается в термин «налоговая культура»? Наиболее удачное определение, на наш взгляд, сформулировал немецкий ученый Биргер Нерре: «Налоговая культура определенной страны – это совокупность всех релевантных официальных и неофициальных институтов, связанных с национальной налоговой системой и ее практическим функционированием, которые исторически встроены в культуру страны, включая зависимости и связи, вызванные их постоянным взаимодействием» [6, p. 155]. Соответственно, по мнению Нерре, налоговая культура представляет собой более широкое понятие, чем «культура налогообложения» (culture of taxation) или «культура уплаты налогов» (tax-paying culture) [6, p. 155].

Полагаем, в рамках налоговой культуры можно условно выделить две составляющие. Первая, *интеллектуальная*, включает знания, навыки и опыт в области налогообложения, умение разбираться (понимать) в налогово-правовых конструкциях, толковать и применять их в повседневной практике налоговых отношений. Вторая, *эмоциональная*, охватывает субъективные оценки налоговой системы с точки зрения правовых и внеправовых ценностей, господствующих в конкретном сообществе. Для России характерны серьезные проблемы в обоих составных компонентах налоговой культуры.

Что касается интеллектуального аспекта налоговой культуры, то налоговое право – едва ли не единственная отрасль в правовой системе России, где подав-

ляющее число правонарушений и объективно-противоправных деяний (злоупотребление правом) совершается с *неосторожной формой вины*, т. е. по причине незнания и непонимания налоговых норм, а также – неумения их правильно интерпретировать и применять. Это актуализирует вопрос о создании в стране эффективного механизма *налогового информирования*, охватывающего не только уровни профессионально мотивированных акторов (государственные служащие, бизнес и обслуживающие его специалисты, научные круги и пр.), но, прежде всего, уровень «массового налогоплательщика». Изучение основ налоговой грамотности нужно внедрять уже с подросткового возраста как обязательный элемент экономико-правового воспитания. На повестке дня – формирование всеобъемлющей системы *налогового всеобуча*, без чего радикально поднять средний уровень индивидуальной и групповой налоговой культуры не представляется возможным.

Переходя к эмоциональной составляющей налоговой культуры, сделаем важное замечание: стремление минимизировать, а в идеале – полностью избежать налоговых изъятий, носит *универсальный характер* по отношению ко всем человеческим сообществам прошлого и настоящего. Дело в том, что чувство собственности – древнейший человеческий инстинкт. Стремление формировать, накапливать и защищать свою собственность укоренено в каждом человеке на уровне подсознания. Это стремление является *врожденным*, а не приобретается в процессе социальной адаптации. Эмпирическими аргументами в пользу данного тезиса выступают многочисленные наблюдения за поведением животных и детей. Американский философ и историк Ричард Пайпс верно подметил: «Приобретательство, которое ранее считали присущим только человеку и приписывали воздействию его культуры, свойственно всем живым существам» [4, с. 93]. Многочисленные наблюдения позволяют утверждать, что, наряду с инстинктами самосохранения, доминирования и продолжения рода собственнические инстинкты определяют сущность человека разумного. Некие внутренние защитные механизмы заставляют человека сопротивляться посягательству на его собствен-

ность со стороны любого лица, включая государство. Индивид всегда инстинктивно сопротивляется налогообложению, представляющему собой одностороннее и *индивидуально безвозмездное*, т. е. по сути безэквивалентное, отчуждение собственности.

Итак, никто не любит платить налоги. Но это происходит не в силу *всеобщей испорченности*, а потому, что некие внутренние защитные механизмы заставляют человека сопротивляться от посягательства на его собственность со стороны кого бы то ни было, включая и государство. Поэтому, безвозмездно отдавая часть собственности в виде налога, человек всякий раз переступает через что-то очень важное в своем существе. Дело не в оправдании налоговых деликтов, а в необходимости понять и осмыслить их глубинные мотивационно-психологические механизмы.

К сожалению, декларируемая на государственном уровне идея создания в российском обществе атмосферы нетерпимости к неуплате налогов остается пока лишь благим пожеланием. Феномен налогового деликта заключается в том, что большинство людей, которые никогда не украли бы чужого имущества, с легкостью оправдывают стремление не отдавать в публичные фонды свою собственность в виде налога: взять чужое и не отдавать свое – вещи, которые в общественном сознании воспринимаются по-разному; первая ситуация признается воровством, осуждаемым повсеместно, вторая же воспринимается многими как защита «честно заработанного» от посягательств государства. «Для многих граждан осознание налоговых обязанностей гораздо менее сильно, чем моральных. Для многих украсть у казны не значит украсть. ... Многие налогоплательщики не чувствуют той моральной вины, укрывая от налогов объекты обложения, какую они испытывали бы, завладев чемоданом их соседа или непосредственно забравшись в государственную кассу» [1, с. 397]. Даже законопослушные люди с легкостью уклоняются от уплаты налогов, не считая это серьезным проступком. Такие нарушения, как правило, не влекут рисков серьезных *репутационных потерь*, т. е. мало влияют на деловую и персональную репутацию налогоплательщиков.

Однако укоренившаяся в общественном сознании точка зрения о том, что неуплата налогов нарушает исключительно интересы государства, является глубоко ошибочной, подлежит пересмотру и разъяснению населению. Уклонение от уплаты налогов подрывает основополагающую в налоговом праве *идею равенства* между налогоплательщиками, неправомерно наделяя правонарушителей конкурентными преимуществами и перекладывая на законопослушных налогоплательщиков налоговое бремя финансирования публичных расходов, которыми пользуются все члены сообщества, включая и тех, кто налоги не платит. Тем самым налоговые правонарушения подрывают не только бюджетную систему страны, но направлены против интересов каждого *отдельного налогоплательщика*, который добросовестно исполняет свои налоговые обязательства перед государством.

Этот аспект активно обсуждается в зарубежной науке. Так, Сигрид Хемелс, проф. Университета им. Эразма Роттердамского (Нидерланды), рассматривает принцип налоговой справедливости в контексте отношений между налогоплательщиками и теми ожиданиями, которые складываются в этих отношениях [5, р. 413–438]. Автор делает важный вывод о том, что люди в большей степени готовы платить налоги, если они уверены, что все остальные также их уплачивают. Готовность налогоплательщиков нести различные налоговые обременения в значительной степени зависит от того, в какой степени эти обременения несут другие лица. Тем самым, не только страх перед наказанием, но и внутреннее ощущение справедливости распределения и фактического исполнения окружающими налоговых обязательств выступает для налогоплательщика важным фактором для добросовестного соблюдения налогового законодательства [5, р. 419–420]. В то время, как большинство принципов налогового права формулируют требования к публичным субъектам (законодателю, налоговой администрации), принцип справедливости, по мнению Хемелс, «прежде всего, налагает на налогоплательщиков обязательства по отношению друг к другу. ... Находясь или действуя в определенной налоговой юрисдикции, налогоплательщик подчиняет себя налоговой системе этой юрисдикции, но в то же время вправе ожидать подобного

подчинения и со стороны других налогоплательщиков» [5, р. 422]. В этом контексте налоговые правонарушения и злоупотребления налоговыми правами причиняют вред не только государству, но и интересам добросовестных налогоплательщиков, которые вынуждены нести повышенное налоговое бремя по сравнению с нарушителями налоговых норм. Заметим, что такое «горизонтальное» понимание справедливости обладает новизной для российской доктрины налогообложения, которая традиционно концентрирует внимание на вертикальных отношениях государства и частных собственников, не включая в предмет исследований социально-психологические (мотивационные) взаимодействия между налогоплательщиками. Задача государства – гарантировать соблюдение *принципа справедливости*, защищая налогоплательщиков, которые добросовестно соблюдают налоговые ограничения своих прав и свобод (*compliant taxpayers*), от «безбилетников» (*free riders*), которые, получая свою часть публичных услуг, извлекают выгоды от уплаты налогов другими лицами, но при этом не хотят ограничивать свои права и свободы. Такая защита может осуществляться как совершенствованием налогового законодательства и международных договоров (например, устранением лазеек, снижением различий, использованием *anti-avoidance rules*), так и эффективным наказанием правонарушителей [5, р. 423–424].

Господствующие в западной науке подходы к поведению налогоплательщиков исходят из концепта *homo economicus* и экономических моделей *рационального выбора*, согласно которым выбор между правомерным и неправомерным поведением определяется по итогам рационального взвешивания позитивных и негативных последствий соответствующего действия (бездействия). К первым относятся ожидаемые преимущества от неуплаты налогов, ко вторым – связанные с этим издержки (взыскание недоимок, штрафов, репутационные потери и пр.). Такой подход, на наш взгляд, излишне технологизирован и *схематичен*. Внутренняя мотивация к уплате налогов может обуславливаться разнообразными факторами и варьироваться в различных правовых культурах и национальных налоговых системах.

Национальный менталитет и религиозное воспитание, господствующие нравы, традиции и стереотипы, гражданская зрелость, уровень образованности, индивидуальные и групповые ценностные ориентации и т. п. играют далеко не последнюю роль в формировании моделей налогового поведения. Представляется очевидным, что выбор между правомерным и неправомерным поведением в области налогообложения детерминируется не только экономическими соображениями выгод и издержек от девиантного поведения, но и *субъективно-ценностными факторами*, в частности, присущим большинству людей стремлением к справедливости. Следует согласиться с Е.Н. Григорьевой, которая утверждает: «Осмысление фискальной политики государства рядовым налогоплательщиком находится в области субъективной оценки о ее справедливости либо несправедливости» [2, с. 46]. «Ощущение налоговой несправедливости, – пишет французский социолог Марк Леруа – находится в связи с целым рядом промежуточных переменных: агрессивности по отношению к неравенству, экономического беспокойства, возмущения по поводу нахального обогащения некоторых индивидов, оскорбительных методов взимания налогов» [3, р. 61].

В заключение заметим, что повышение налоговой культуры общества и, как следствие, концептуальное усовершенствование современных моделей налогового администрирования требуют исследования *побудительных факторов* поведения налогоплательщиков. Речь идет о ментальных, мотивационных факторах. К сожалению, социологические исследования в российском налоговедении – в отличие от западного – не получили адекватного развития. При этом в зарубежных странах активно формируется такое самостоятельное направление социологической мысли как «фискальная социология» (*fiscal sociology*). Понимание того, что налогоплательщики не являются однородной массой, а также тщательный анализ и учет *многообразных мотиваций* в части соблюдения налоговых норм выступают важнейшей предпосылкой для перехода от административно-командных методов к модели гибкого регулирования.

В целом же, огромное значение имеет *превентивно-воспитательная*, разъяснительная составляющая налоговой политики, направленная на качественное

улучшение налоговой культуры общества. Необходимы создание *позитивного образа* налогов и налогообложения в общественном и индивидуальном сознании, а также долгие годы кропотливого воспитания добросовестного налогоплательщика, собственника, гражданина, понимающего свою ответственность перед обществом и тот факт, что общественно полезные функции государства немислимы без пропорционального соучастия каждого в формировании публичных финансовых ресурсов. Решение указанной задачи – необходимая предпосылка для перехода к новой, «партнерской» модели налогового администрирования в Российской Федерации.

Исследование выполнено при финансовой поддержке Российского гуманитарного научного фонда (РГНФ) в рамках проекта проведения научных исследований «Диспозитивность в налоговом праве и «партнерская» модель налогового администрирования», основной конкурс 2016 года, проект № 16-03-00044.

Список литературы

1. Годме П.М. Финансовое право. – М., 1970.
2. Григорьева Е.Н. Взаимосвязь правосознания и правовой культуры налогоплательщика с фискальной функцией современного государства // Вестник Пермского университета. Юридические науки. – 2012. – №3.
3. Леруа М. Социология налога. – М.: Дело и Сервис, 2006.
4. Пайпс Р. Собственность и свобода. – М., 2001.
5. Hemels S. Fairness: A Legal Principle in EU Tax Law? // Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law / ed. by Cécile Brokelind. – IBFD, 2014. – P. 413–438.
6. Nerre B. Tax Culture as a Basic Concept for Tax Policy Advice // Economic Analysis and Policy. – 2008. – Vol. 38. – №1.