Жихарев К.Л.

Институциональный анализ налоговой амнистии 1993 г.

Налоговая амнистия 1993 г. проводилась в целях пополнения доходной части Федерального бюджета на 1993 г., а также обеспечения финансирования отдельных защищенных статей бюджета: пенсий, стипендий, государственных пособий и т. д. Нормы Указа Президента РФ № 1773 распространялось только на организации и индивидуальных предпринимателей (тех, кто занимался предпринимательской деятельностью без образования юридического лица) и не касались физических лиц. Указ предусматривал, что в случае, если организация или индивидуальный предприниматель заявят о своих неуплаченных налогах за 1993 г. и предшествовавшие годы и внесут неуплаченные налоги в срок до 30 ноября 1993 г. в Федеральный бюджет в полном объеме, ответственность, предусмотренная федеральным налоговым законодательством, к указанным лицам применяться не будет. Одновременно данным Указом предусматривалось увеличение ответственности лиц, которые в указанный срок не воспользовались своим правом заявить и заплатить неуплаченные налоги, в 3 раза по сравнению с той, которая применялась на тот период.

Следует сказать, что из-за недостаточно четкого правового оформления Указ Президента № 1773 породил множество вопросов и противоречивых толкований и у налогоплательщиков, и у налоговых, и у судебных органов. Действие указа вызвало огромное количество коллизий, противоречивых толкований и судебных споров. В арбитражных судах и судах общей юрисдикции шли многочисленные разбирательства по данному вопросу. Судьи нарабатывали обширную (порой противоречивую) практику. В связи с чем в одних случаях вопрос решался в пользу налоговых органов, в других в пользу налогоплательщиков.

В целях разъяснения ситуации, возникшей в связи с принятием данного Указа, Государственной налоговой службой РФ (ГНС РФ) (в настоящее время Федеральная налоговая служба - ФНС) и Минфином РФ в ноябре 1993г. было выпущено совместное письмо «О порядке реализации Указа Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии 1993 г.». Однако, вместо грамотного разъяснения Указа Президента РФ данное письмо внесло еще больше неясности в понимание целого ряда позиций. В письме отдельные положения Указа трактовались настолько широко и в пользу налоговых органов, что налогоплательщики не могли не обратить на это внимание. Так, одним из таких положений было изложение в совместном письме понимания пункта 3 Указа Президента РФ, гласившие, что штраф в 3-х кратном размере налагается за сокрытие или занижение дохода, в то время как в самом Указе такая санкция была предусмотрена только за сокрытие дохода, а слово «занижение» не упоминалось. И это было не разовое «додумывание» за Президента РФ.

Поскольку амнистия в соответствии с Указом № 1773 предоставлялась по всем налогам, то и повышенные санкции, по мнению ГНС РФ и Минфина РФ, должны были применяться по всем налоговым платежам. Хотя в Указе было четко сказано, что повышенные санкции могут применяться только к сокрытым от налогообложения доходам. Понятие дохода ясно определено соответствующими законами. Сокрытие дохода является конкретным налоговым правонарушением с конкретным составом действий. Не начисление (сокрытие) иных налогов (налога на имущество, подоходного налога, НДС и т. д.) не приводит к сокрытию налогооблагаемого дохода, т. к. налогооблагаемой базой этих иных налогов не является доход.

Еще пример «активной» нормотворческой работой налоговиков и финансистов. В случае доведения налогоплательщиком дела до 3-х кратного штрафа, этот штраф удерживался с учетом инфляции, достигавшей в это время 10-15% в месяц. Конечно, при такой высокой инфляции вполне справедливо, что штрафные санкции за прошлые годы или месяцы должны взиматься с учетом инфляции. И это должно было быть отражено в Указе Президента РФ. Однако, этого в Указе также не содержалось и исполнительные органы государственной власти в лице ГНС РФ и Минфина РФ в очередной раз «додумывали» за Президента России.

Следует сказать, что до появления Указа № 1773 в налоговой системе РФ понятия "сокрытия" и "занижения" объекта налогообложения, как правило, употреблялись вместе. Но в Указе был употреблен только термин "сокрытие" и 3-х кратное повышенная санкция была введена именно за это правонарушение. Конечно, с экономической точки зрения в результате как "сокрытия", так и " занижения" объекта налогообложения бюджетная система страны и государственные внебюджетные фонды недополучают какое-то количество денежных средств, т. е. правонарушение есть, на лицо ущерб, причинная связь тоже. Но с позиции институционального подхода к анализу данной ситуации необходимо принять во внимание еще несколько обстоятельств:

1) разрешает ли законодательство органам исполнительной власти вольно трактовать законодательные документы путем издания собственных нормативных актов;

2) существует ли в отечественном налоговом законодательстве разница в смысловом значении слов "сокрытие" и "занижение";

3) как изменились транзакционные издержки налоговых органов и налогоплательщиков в связи с принятием Указа Президента РФ № 1773;

4) какова степень общественной опасности действий "сокрытия" и " занижения" дохода и наличия факторов, смягчающих или отягчающих ответственность правонарушителя.

Рассмотрим данные обстоятельства в соответствии с предложенным

порядком.

Как известно, главной задачей налоговых органов является контроль за соблюдением законодательства о налогах, правильностью их исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и других обязательных платежей в соответствующие бюджеты.

Согласно налоговому законодательству налоговые органы и органы исполнительной власти могут издавать нормативные акты по вопросам, связанным с налогообложением, которые не должны изменять или дополнять содержание законодательства о налогах. При этом под нормативном актом понимают «документ, содержащий описание того или иного правила (совокупности правил) или нормы (совокупности норм) действия, являющийся результатом решения, принятого тем или иным органом государственной власти и управления».

В случаях предусмотренных налоговым законодательством федеральным налоговым органам и их территориальным обособленным подразделениям в пределах своих полномочий разрешено утверждать формы заявлений о постановке на учет в налоговом органе, расчетов по налогам и налоговым декларациям, устанавливать порядок заполнения данных форм, обязательной для всех налогоплательщиков. Помимо этого, федеральные налоговые органы и их обособленные территориальные подразделения в целях единообразия применения налоговыми органами налогового законодательства имеют право издавать обязательные (только для налоговых органов) приказы, инструкции и методические указания.

Как уже говорилось, в первые постсоветские годы и вплоть до 2000 г. Указы Президента РФ отечественной правовой системой приравнивались к Федеральным законам. В этой связи совместное письмо ГНС РФ и Минфина РФ искажало смысл отдельных положений законодательного акта - Указа Президента РФ - в результате чего под повышенные финансовые санкции попало «занижение» дохода, а сами санкции взыскивались с учетом инфляции о чем в Указе не говорилось. Более того ГНС РФ не правомерно расширило время действия Указа № 1773. В Указе говорилось, что он направлен на решения проблем Федерального бюджета 1993 г., но налоговики же расширили действия Указа вплоть до конца июля 1995 г. Лишь 21июля 1995 г. вышел Указ Президента РФ № 1746 «О первоочередных мерах по совершенствования налоговой системы РФ», в одном из пунктов которого говорилось о том, что действия Указа № 1773 утрачивает силу.

В ситуации с разъяснениями Указа Президента, ГНС РФ и Минфин РФ попали в ими же самими построенную лингвистическую ловушку. Различный смысл употребления понятий «сокрытие» и «занижение» объектов налогообложения в налоговых правоотношениях можно определить с помощью семантического анализа данных слов, чего ГНС РФ и Минфин РФ не удосужились сделать.

В налоговом законодательстве термин «сокрытие» объекта налого-

обложения предусматривает умышленные действия. Данный термин предполагает, во первых, активное осознанное поведение (означающее прятать, скрывать, утаивать, умалчивать), во-вторых, целевое намерение достигнуть незаконными действиями положительного для себя результата (противоправным путем получить (сохранить) дополнительные денежные средства). Юридические лица и индивидуальные предприниматели (о них шла речь в Указе № 1773), допустившие «сокрытие» дохода (или его части) от налогообложения, прекрасно знали об этом.

Термин «занижение» объекта налогообложения предполагает как умышленные, так и не осторожные действия налогоплательщика. Таким образом, с точки зрения семантики и логики «занижение» - более широкое понятие, включающее понятие «сокрытие». Иначе говоря, всякое сокрытие дохода ведет к занижению дохода, но не всякое занижение дохода является его сокрытием.

Следует обратить внимание на то, что в налоговом законодательстве существует еще несколько понятий, которые при построении институциональных норм нередко употребляются вместе, но тем не менее не отождествляются. Так, понятия «доход» и «прибыль» часто употребляются как синонимы. Однако, экономически эти понятия не тождественны: любая прибыль является доходом, но не всегда доход превращается в прибыль. В связи с этим и налоговые ставки к этим объектам налогообложения различны. Например, в соответствии с главой 26/2 «Упрощенная система налогообложения» Налогового кодекса РФ, если объектом налогообложения налогоплательщик выбирает доходы, то налоговая ставка устанавливается в размере 6%, в случае выбора налогоплательщиком объектом налогообложения дохода, уменьшенного на величину понесенных им расходов (прибыли), устанавливается налоговая ставка в размере 15%.

Следует сказать, что еще до принятия Указа № 1773 налоговое законодательство позволяло жестко наказывать злостных правонарушителей, действовавших с умыслом повышенными финансовыми санкциями. Так, согласно подпункту «а» пункта 1 статьи 13 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в РФ» с таких правонарушителей можно было взыскивать штраф в размере 5-ти кратной суммы сокрытого дохода. Однако, применение данной финансовой санкции было обременено многочисленными транзакциями и транзакционными издержками. Например, в случае непризнания арбитражным судом (судом общей юрисдикции) вины налогоплательщика - уплатой всех судебных издержек и возможной компенсацией упущенной выгоды последнему (если тот мог это доказать в судебном разбирательстве) в результате неправомерных досудебных действий налоговых органов. Иначе говоря, на налоговые органы ложилось все нелегкое бремя обоснования в суде злого умысла в действиях правонарушителя. Во многом из-за этого данная институциональная норма практически не работала.

С принятием Указа № 1773 появился выход из столь затруднитель-

ной для налоговых органов ситуации. Практически бесплодное доказывание злого умысла в действиях налогоплательщика, при сокрытии им налогооблагаемой базы, с налоговых органов было снято и штрафные санкции за названные в Указе налоговые нарушения разрешалось взимать в бесспорном порядке. Но при этом сама налоговая санкция за данные нарушения была уменьшена с 5-ти кратного до 3-х кратного размера.

В целом, после принятия Указа Президента РФ сложилось следующее положение: если налоговые органы в результате налоговой проверки считали, что налогоплательщик добровольно не заявил до определенного в Указе срока (до 30 ноября 1993 г.) о имевшемся, по мнению налоговиков, у него сокрытом доходе, то они имели право наложить на нарушителя штраф в 3-х кратном размере сокрытого дохода и взыскать его в бесспорном порядке. Однако, это не лишало налогоплательщика права (как правило, после бесспорного взыскания с него недоимки) оспаривать выводы налоговых органов, а также доказывать отсутствие состава налогового правонарушения (сокрытия или занижения объекта налогообложения) в судебном либо административном порядке.

Таким образом, помимо многих спорных вопросах, связанных с расширительным и субъективным толкованием налоговыми органами Указа № 1773, на налогоплательщика были возложены еще транзакционные издержки связанные с доказыванием им своей добропорядочности. Говоря словами первого Президента РФ Б.Н. Ельцина, произошла такая вот «небольшая» рокировочка.

Ранее уже говорилось, что налогообложение представляет собой законное изъятие из права собственности. При этом право собственности первично. Поэтому все спорные моменты и сомнения в налоговом законодательстве должны толковаться в пользу собственника, налогоплательщика. Данная институциональная норма является реальным выражением принципа неприкосновенности частной собственности и гарантией ее сохранения и преумножения. Одна из основных задач налогового законодательства заключается в том, чтобы наказание за совершенное налоговое правонарушение было неотвратимым и соизмеренным его общественной тяжести. Институциональные нормы должны учитывать смягчающие и отягчающие обстоятельства совершенного налогового правонарушения. Они должны преследовать не только фискальные интересы государства и его регионов, но и выполнять своего рода воспитательные функции. Тогда налоговое законодательство будет не только эффективным, но и справедливым.

Выбор в Указе № 1773 налогового правонарушения в виде «сокрытия» для применения повышенной финансовой санкции был не случаен. Сокрытие дохода обладает повышенной общественной опасностью (и это признано во многих странах мира), поскольку данное деяние умышленное, с явной целью не платить (или платить не в полной мере) законодательно установленные налоги. Тем самым имеет место реальная угроза

формированию Федерального, региональных и местных бюджетов, государственных внебюджетных фондов.

Указ № 1773 предоставлял лицам, допустившим «сокрытие» дохода, возможность совершить деятельное раскаяние без применения штрафных санкций.

Те же, кто допустил «занижение» дохода часто даже не подозревали об этом. Чаще всего это происходило по неосторожности (случайно). Например, в результате технической ошибки, допущенной в бухгалтерском учете, или неправильного отнесения затрат на себестоимость работ, товаров, услуг. При этом последнее вообще трудно считать сокрытием дохода, потому что, налогоплательщик представляет в налоговые органы все необходимые сведения о своей деятельности. В этом случае имеет место не сокрытие объекта налогообложения, а его занижение.

Многие налогоплательщики, допустившие занижение дохода, узнали об этом только после 30 ноября 1993 г. (даты окончания действия налоговой амнистии) в результате проверок, проведенных налоговыми органами, поэтому и не смогли своевременно заявить о данном правонарушении. За выявленные налоговыми органами нарушения (занижение) дохода, данным налогоплательщикам пришлось заплатить в Федеральный бюджет штрафные санкции в 3-х кратном размере. Были случаи, когда в результате этого некоторые успешно работающие предприятия и организации, подвергшиеся многомиллиардным штрафным санкциям вынуждены были объявить о своем банкротстве (напомним, что это происходило до деноминации российского рубля).

В этой связи налогоплательщики обратили внимание и налоговых, и судебных органов на то, что если законодатель устанавливает одинаковую санкцию за два различных правонарушения, то на это его воля. Но если законодатель устанавливает повышенную санкцию, выделяя лишь одно правонарушение, то и применять эту санкцию следует только за это правонарушение и ни за какое иное.