

## НАЛОГОВОЕ ПРАВО

УДК 343.359.2

Семухин И.Ю.

### О СООТНОШЕНИИ ОБЪЕКТИВНЫХ И СУБЪЕКТИВНЫХ ФАКТОРОВ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ

В статье рассматриваются проблемные вопросы налоговых правоотношений в современных условиях трансформации экономики страны. Основное внимание уделено систематизации и анализу объективных и субъективных факторов, которые способствуют уклонению от уплаты налогов, с целью определения основных направлений противодействия нарушениям налогового законодательства.

Ключевые слова: налог, налоговая система Украины, государственная налоговая администрация Украины, субъект налогообложения, объект налогообложения, государственный бюджет, налогоплательщик, уклонение от уплаты налогов, налоговые правонарушения, Налоговый кодекс.

Налоги являются основным источником доходов государства, а также одним из главных рычагов воздействия государства на рыночную экономику. Поэтому создание эффективной системы налогообложения является одной из важнейших задач любого государства.

Налоговую систему Украины пока что нельзя считать окончательно сложившейся и полностью отвечающей общепринятым в мировой практике требованиям. Актуальные вопросы реформирования налоговой системы, определения путей совершенствования и выработки эффективных механизмов налогообложения рассматриваются практически на всех уровнях государственного управления, а также являются одной из приоритетных тематик научных исследований [1, 2, 3, 5, 6, 7].

Вместе с тем, во многих проводимых исследованиях рассматриваются лишь различные аспекты функционирования налоговой системы Украины, проводится анализ отдельных вопросов, актуальных проблем и путей совершенствования налоговых правоотношений, механизмов их практической реализации. Поэтому в данной статье предпринята попытка систематизации и анализа основных причин и факторов, создающих условия для налоговых правонарушений с позиции их воздействия на объективном и субъективном уровнях хозяйственных процессов с учётом особенностей трансформационной экономики Украины.

Специфика функционирования налоговой системы состоит в том, что она связывает макро- и микроэкономические процессы в экономике в сложную систему хозяйственных и финансовых отношений, которые регулируются правовыми нормами, и оказывают влияние на все социально-экономические процессы в стране.

Кроме того, в налогах заложен ряд внутренних объективных противоречий, которые складываются в экономических отношениях на микро уровне между государством и всеми юридическими и физическими лицами, а также проявляются на макро уровне в межбюджетных отношениях государства и отдельных регионов. Не смотря на то, что часть доходов через налоги трансформируется в общественные товары (охрана общественного порядка, здравоохранение, образование, социальная защита и т.п.), процессы налогообложения затрагивают глубинные основы социального и экономического поведения каждого индивидуума (субъекта) – заинтересованность в увеличении преимущественно собственного дохода, а не в его распределении и перераспределении для нужд общества.

Указанные противоречия формируют широкое поле мотивов и предпосылок, которые способствуют и побуждают к уклонению от уплаты налогов. В научной литературе выделяют ряд классификационных группировок причин и обстоятельств налоговых правонарушений [1,с.51,5,с.241,6,с.17,8,с.10] , которые целесообразно свести в две группы объективных и субъективных факторов по общему критерию масштабности их влияния на все уровни функционирования экономики, социально-экономических процессов, нанесения ущерба государству и общественным интересам.

К объективным, прежде всего, необходимо отнести факторы экономического, политического и нормативно-правового характера.

Как правило, количество правонарушений, связанное с уклонением от уплаты налогов, возрастает в периоды экономических кризисов и общественных трансформаций. В этих условиях изменяется ориентация экономических интересов субъектов хозяйствования и отдельных граждан, действия которых направлены на личное обогащение за счёт сокрытия доходов от налогообложения. Плательщик налогов сравнивает экономическую выгоду, которую он может получить от применения в обороте сокрытых сумм налога, с величиной штрафных санкций, которые потенциально могут быть применены к нему в случае выявления контролирующими органами нарушений налогового законодательства. Мотивация к уклонению от налогообложения в таких ситуациях многократно усиливается при сохранении в экономике высокого уровня инфляции.

Политическая нестабильность в стране оказывает непосредственное влияние на нестабильность нормативно-правового обеспечения процессов налогообложения. Деятельность в сфере налогообложения в Украине в настоящее время регулируется значительным количеством нормативных актов. При этом в налоговое законодательство регулярно вносятся изменения, что негативно влияет на развитие производства и все хозяйственные процессы. Не смотря на многочисленные корректировки и дополнения законодательства, действующая налоговая система Украины остаётся громоздкой, имеющей несогласованности, как по теоретическому толкованию, так и практическому применению отдельных видов налогов.

В этих условиях налоговая система продолжает выполнять лишь фискальную функцию, что порождает, с одной стороны, злоупотребления налоговых органов, а с другой – устойчивую тенденцию к расширению теневого сектора экономики и

недополучение значительных сумм налоговых поступлений в государственный бюджет.

Такое положение усугубляется также тем, что налоговое законодательство не учитывает бухгалтерские принципы учёта и расчёта результатов хозяйственной деятельности, а требует рассчитывать налоговые обязательства, применяя специально установленные налоговые правила, т.о. в стране существуют две параллельные системы учёта – бухгалтерский и налоговый [3,с.27,4,с.15,6,с.20].

Для оформления налоговой декларации каждому предприятию необходимо заполнить 22 формы, расчётные показатели в которых, как правило, не совпадают с бухгалтерскими, в том числе и величина прибыли. Такая громоздкая процедура требует содержания значительного количества работников, как налоговых органов, так и бухгалтерских отделов на предприятиях, и также расширяет возможности для различного рода злоупотреблений.

Очевидно, что нестабильность налогового законодательства, его несогласованность, а в отдельных случаях и противоречивость, создают возможности для недобросовестных налогоплательщиков находить «легальные» способы «ухода» от налогов. При этом ошибочные действия налоговых служб могут довести законопослушного субъекта налогообложения до критической финансовой ситуации необоснованно высокими штрафными санкциями.

Проблемы функционирования переходной экономики порождают также субъективные факторы, влияющие на уровень налоговых правонарушений отдельными субъектами хозяйствования.

К таким факторам можно отнести уровень коррупции, участие отдельных представителей власти в организации ухода от уплаты налогов, распространение посреднических структур, специализирующихся на содействии и соучастии в налоговых правонарушениях [8,с.10].

На решение хозяйственного субъекта уклониться от уплаты налогов в конкретной ситуации могут влиять следующие специфические факторы:

- вознаграждения посредникам за услуги по уклонению (комиссионные различным «обналичивающим» или «обезналичивающим» фирмам, на которые переводят налоговые обязательства);
- внешние издержки на содержание «крыши», взятки проверяющим, «добровольные» пожертвования властям различных уровней;
- внутренние издержки, связанные с необходимостью проводить операции с неучтёнными наличными деньгами и товарами, ведение двойной бухгалтерии, регистрацией и содержанием фирм, осуществляющих отдельные функции обеспечения уклонения (оффшорные компании);
- дополнительные расходы, обусловленные замедлением движения оборотного капитала в связи с временным отвлечением из легального хозяйственного оборота части денежных средств субъекта (создание теневых фондов, неучтенный наличный оборот).

Сложность и несовершенство налогового законодательства создают высокую вероятность допущения случайных ошибок в расчёте налоговых обязательств, что позволяет налоговым инспекторам подходить дифференцированно к отдельным

налогоплательщикам [11, с. 44]. Такое положение порождает спрос на коррупцию, затрудняет контроль деятельности низового звена налоговых органов со стороны вышестоящего уровня налоговой администрации. Это снижает эффективность штрафных санкций, поскольку у налогоплательщика появляется возможность договориться о приемлемом уровне суммарных выплат в виде комбинации штрафов и неформальных платежей.

На практике указанные обстоятельства приводят к тому, что вероятность обнаружения нарушений налогового законодательства основной массой предпринимателей приближается к 100%. В течение срока исковой давности по налоговым обязательствам (3 года) каждый налогоплательщик подвергается одной или нескольким плановым и встречным проверкам, а также проверкам налоговой милиции в рамках проведения оперативно-розыскных мероприятий, другим ревизиям, в том числе, в нарушении действующего законодательства. В результате таких проверок он бывает оштрафован много раз. Так, по данным ГНАУ в 2002 году нарушения налогового законодательства были выявлены у 99% проверенных субъектов предпринимательской деятельности [10, с. 106].

Количество проверок и налагаемых штрафов свидетельствует о том, что в условиях несовершенного налогового законодательства можно оштрафовать любого, при этом реальные размеры сокрытия налогов не выявляются. В большинстве случаев штрафы налагаются только за мелкие нарушения, и с учётом указанной выше возможности достижения компромисса, суммы штрафных санкций не являются для налогоплательщика значительными издержками. При наличии высокого уровня выявления налоговых нарушений возможности обнаружения фактических размеров уклонения остаются достаточно низкими [8, с. 12].

Сложность и низкое качество налогового законодательства, коррупция являются основными факторами, которые не позволяют выявлять в полном объёме размеры уклонения от платы налогов. В таких условиях достаточно сложно, а порой и невозможно, доказать незаконность сделок, признать налогоплательщиков сообщниками, действующими по предварительному сговору, когда имеют место неформальные связи. При этом использование именно этих условий лежит в основе большинства схем уклонения от уплаты налогов – перевод налоговых обязательств на субъектов, подпадающих под льготный режим налогообложения, в том числе в оффшорные компании за рубеж, а также на посредников резидентов, которые в дальнейшем уклоняются от налогообложения.

Размеры комиссионных, уплачиваемых посредникам при уклонении от уплаты налогов, составляют обычно 1-6% от перечисленных сумм в зависимости от схемы уклонения, но, как правило, не превышают 10% от скрываемых сумм доходов [9, с. 123]. Относительная дешевизна услуг посредников, способствующих уклонению от уплаты налогов и соответственно привлекательность, и распространённость использования их услуг обусловлена тем, что в настоящее время, по мнению экспертов, риск формального выявления и наказания таких посредников весьма невелик [8, с. 12-13]. Поскольку посредническая деятельность не имеет тенденции к снижению, это означает, что реальная борьба с ней не ведётся по многим причинам,

и, прежде всего в силу влияния на эти процессы субъективных политических факторов.

Вместе с тем, не высокие посреднические доходы позволяют определить эффективные направления противодействия уклонению от уплаты налогов. Так, посредник несёт ответственность за всю сумму перечисленных ему денежных средств при их потере, в случае ареста счёта и конфискации этих средств в пользу государства. Кроме того, из суммы комиссионных посредник должен оплатить услуги «обналичивающей» организации и «крыши», а также покрыть собственные издержки. При существующем уровне комиссионных экономически оправданная деятельность посредника может осуществляться, если его риск будет приближаться к нулю. При повышении вероятности обнаружения деятельность такого посредника становится экономически невыгодной и слишком рискованной, что усугубляется возможностью уголовного наказания.

Следовательно, для эффективной борьбы с уклонением от уплаты налогов необходимо в числе других мер, установить более жесткие наказания для посредников, что приведёт к значительному росту размеров комиссионных, на уровне развитых стран. В результате основная часть налогоплательщиков будет вынуждена отказаться от услуг посредников, прекратят действие наиболее распространённые схемы «ухода от налогов», многократно увеличится вероятность их выявления.

Специфика нормативно-правовых факторов требует их анализа с позиций объективного и субъективного влияния на масштабы уклонения от уплаты налогов и теневого сектора экономики. К таким факторам следует отнести, прежде всего, общий уровень налогов (интегральный налоговый коэффициент) и налог на добавленную стоимость (НДС), которые имеют наиболее противоречивые оценки их влияния, как на уровень налоговых правонарушений, так и на все макро- и микроэкономические процессы.

По мнению ведущих учёных [4, 6, 8] ставки налогов в Украине не выше уровня европейских стран. С учётом теневого сектора экономики значительная часть фактических доходов юридических и физических лиц не облагается налогами. Это порождает серьезные диспропорции в распределении налогового давления, увеличивает издержки взимания налогов, снижает уровень деловой активности субъектов хозяйствования, повышает стимулы к сокрытию доходов и уклонению от налогообложения.

Однако простое снижение общего уровня налогового бремени в условиях трансформационных процессов экономики страны и высокого уровня коррупции не однозначно может привести к снижению масштабов уклонения от налогообложения и сокращения теневого сектора экономики [12, с. 112].

Так, в ряде скандинавских стран, где длительное время сохраняется наиболее высокий уровень налогообложения в мире (более 40% ВВП), но слабо развита коррупция и реализуется прямая взаимосвязь между налоговыми платежами и обратным потоком общественных товаров и услуг, размеры теневой экономики оцениваются как самые низкие в мире. По расчётным показателям [8, с. 15], такая тенденция наблюдается во многих развитых странах, т.е. чем выше уровень

налогового давления, тем меньше масштабы уклонения от уплаты налогов и относительные размеры теневого сектора экономики.

Неоднозначной и противоречивой также является оценка применения НДС. В мировой налоговой практике существует большое разнообразие механизмов администрирования НДС, в том числе и в странах Европы [13, с. 21]. Поэтому введение НДС вместо налога с оборота в нашей стране было обусловлено наряду с другими причинами, также стремлением к расширению сотрудничества Украины с ЕС. Кроме того, применение НДС является одним из условий вступления страны в Евросоюз.

Однако такое требование выгодно, прежде всего, международным корпорациям, поскольку обеспечивает экспортёрам Украины, большинство из которых являются СП, и представляют их интересы, получение значительных сумм возврата НДС из государственного бюджета.

Специфика взимания НДС в нашей стране уникальна и связана с тем, что производители, выпускающие продукцию на экспорт, платят НДС в бюджет, а возмещение из бюджета этого налога идёт организациям-посредникам. Такие условия не выгодны и разорительны, прежде всего, производителям, особенно в отраслях агропромышленного и топливно-энергетического комплексов. Очевидно, что производители экономически не заинтересованы платить налоги, которые затем возвращаются посредникам, закупающим их же продукцию.

В таких условиях субъекты хозяйствования, как плательщики и получатели НДС, постоянно ищут способы уменьшения его уплаты и увеличения сумм возврата этого налога. Для этой цели создаётся множество подставных фирм, которых ежегодно ликвидируется до 20 тыс. На долю таких фирм - «однодневок» приходится около 50% злоупотреблений при уплате НДС [6, с. 17]. Недостатки в законодательном регулировании НДС позволяют применять разнообразные схемы по уклонению от его уплаты и при этом требовать от государства больших сумм возврата данного налога.

Таким образом ситуация выглядит крайне не логичной и противоречивой, когда государство создало такой механизм налогообложения, который экономически не выгоден ни налогоплательщику, ни государству, порождая при этом наибольшее количество налоговых правонарушений. Возможные направления выхода из создавшейся ситуации лежат в реформировании системы расчётов и механизма уплаты НДС или заменой его другим налогом, который бы не имел указанных недостатков.

Подводя итог, можно сделать вывод, что в условиях трансформационных процессов экономики Украины действие объективных и субъективных факторов налоговых правонарушений имеет комплексный, взаимообусловленный и взаимопроникающий характер и в настоящее время их влияние усиливается. Так, по анализу статистических данных за текущий период [14, с. 57] наблюдается тенденция увеличения фактов уклонения от уплаты налогов. Очевидно, что полностью устранить негативное влияние данных факторов практически невозможно. Однако определение и реализация первоочередных мер позволит существенно улучшить функционирование налоговой системы и состояние экономики страны. В качестве приоритетных необходимо выделить следующие направления:

- реализация стимулирующей функции налогов путём оптимизации количественных и качественных показателей объектов налогообложения и уровня налоговых ставок, что позволит создать благоприятные условия для развития и модернизации отечественных предприятий в различных отраслях экономики, а также снизить недобросовестную конкуренцию со стороны иностранных фирм;

- обеспечение стабильности налогового законодательства, для чего необходимо, прежде всего, принятие Налогового кодекса, в котором должен быть сконцентрирован весь положительный опыт и учтены все замечания и недостатки функционирования налоговой системы за весь предыдущий период. Вместе с тем, Налоговый кодекс как основной нормативно-правовой источник регулирования налогообложения должен оставаться «открытой системой», т.е. иметь возможность своевременных и оперативных корректировок в динамичных условиях трансформационной экономики страны;

- принятие жестких санкций для посреднической деятельности, «обналичивающих» и «обезналичивающих» фирм, участвующих в схемах по уклонению от уплаты налогов;

- повышение ответственности работников налоговых органов за нарушение налогового законодательства, умышленное сокрытие выявленных правонарушений.

Безусловно, что указанные меры являются далеко не исчерпывающими в процессе реформирования налоговой системы Украины. Но даже их реализация является сложной, комплексной и многоплановой общегосударственной задачей, без успешной реализации которой невозможно дальнейшее динамичное социально-экономическое развитие нашей страны.

#### Список использованных источников и литература:

1. Гега П.Т. Правові основи податкової системи, правопорушення, проблеми, рішення. – К. 1996.
2. Бабич Л., Барсук Р., Давиденко С., Остапенко Л. Налоговое реформирование в Украине: направления совершенствования // Экономика Украины. – 1998. - №8.
3. Найдёнов В., Махмудов А. О реформировании налоговой системы // Экономика Украины. – 2001. - №12.
4. Амоша А., Вишневский В. К вопросу об оценке уровня налогов в Украине // Экономика Украины. – 2002. - №8.
5. Основы налогового права: Учебное пособие. Под ред. проф. Н.П.Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003.
6. Панасюк Б. Налоговый кодекс – барометр положения в обществе // Экономика Украины. – 2002. - №12.
7. Мельник П. Некоторые противоречия в развитии налоговой системы и пути их преодоления // Экономика Украины. – 2001. - №7.
8. Вишневский В., Веткин А. Уклонение от уплаты налогов: моделирование выбора и действий экономического субъекта // Экономика Украины. – 2004. - №1.
9. Лысенко В. Обналичивание денежных средств: криминалистическая характеристика отдельных способов преступной деятельности // Підприємництво, господарство і право. – 2003. - №1.
10. Лисенко В. Організаційні і тактичні основи виявлення злочинів, які входять до підслідності податкової міліції // Підприємництво, господарство і право. – 2003. - №7.
11. Ластовецький А. Колізії у законодавстві про оподаткування // Право України. – 2003. - №7.
12. Вишневский В., Липницкий Д. Оценка возможности снижения налогового бремени в переходной экономике // Вопросы экономики. – 2000. - №2.

13. Щербак В. Мировые модели налогообложения // Экономика Украины. – 2001. - №11.
14. Сторожук О. Вплив тіньової економіки на оподаткування // Вісник податкової служби України. – 2007.- №10.

Семухін І.Ю. Про співвідношення об'єктивних і суб'єктивних чинників податкових правопорушень.

У статті розглядаються проблемні питання податкових правовідносин в сучасних умовах трансформації економіки країни. Основна увага приділена систематизації і аналізу об'єктивних і суб'єктивних чинників, які сприяють ухиленню від сплати податків, з метою визначення основних напрямів протидії порушенням податкового законодавства.

Ключові слова: податок, податкова система України, державна податкова адміністрація України, суб'єкт оподаткування, об'єкт оподаткування, державний бюджет, платник податків, ухилення від сплати податків, податкові правопорушення, Податковий кодекс.

Semukhin I.Yu. About correlation objective and subjective factors of the tax law-relations.

The problem questions of the tax-relations in the modern conditions of the transform economics of Ukraine are considered in this article. The main attention was spared the systematization and analysis of the objective and subjective factors, which promote the evasion of payment of the taxes, with the intention of definition the main direction of the resist violate the tax legislation.

Key words: tax, tax system of Ukraine, the State tax Administration of Ukraine, subject of the taxation, the State Budget, tax-payer, evasion of payment of taxes, tax offence, the Tax Code.

Пост упила в редакцію 27.09.2007 г.