

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

Рассматривается механизм уклонения от налогообложения в предпринимательской среде. Выявлены причины и условия возникновения налоговых правонарушений. Показано, что между факторами, порождающими налоговые правонарушения и способствующими им, существует определенная связь. Автор приходит к выводу, что выбор метода уклонения от налогообложения напрямую зависит от условий возникновения налоговых правонарушений.

Ключевые слова: уклонение от уплаты налогов, налоговое правонарушение, метод уклонения от налогов.

M.O. KLIMOVA
*post-graduate student of Baikal National University
of Economics and Law, Irkutsk
e-mail: maryam@km.ru*

THEORETICAL ASPECTS OF EVASION OF TAXES

The mechanism of the evasion of the taxes in business is considered. The reasons and conditions of tax violations origin are elicited. It is shown that there is a certain connection between factors causing and promoting tax violations. The author comes to a conclusion that the choice of a method of taxation avoidance directly depends on the conditions of tax violation origin.

Keywords: evasion of taxes, tax violation, method of evasion of taxes.

В последнее время широкое распространение в России получила практика уклонения от налогообложения, не только наносящая серьезный ущерб бюджетной системе страны, но и снижающая конкурентоспособность предпринимательской деятельности законопослушных налогоплательщиков. Поэтому для эффективной борьбы с уклонением от налогообложения необходимо рассмотреть механизм возникновения этого явления.

Уклонение от уплаты налогов имеет содержание, форму и метод. Обратимся к сущности этих философских категорий. Под «содержанием» в философии понимается все, что содержится в системе. Сюда входят не только элементы, но и отношения, связи, процессы, тенденции развития и т.д. Содержание явления уклонения от налогообложения в предпринимательской среде будет раскрываться через такие компоненты, как налогоплательщики, государство; отношения, возникающие между ними в процессе уклонения от

уплаты налогов и сборов; причины уклонения от уплаты налогов; масштабы и тенденции уклонения и многие другие. Взаимодействие этих компонентов и вызывает уклонение от налогообложения. Содержание всегда находится в неразрывной диалектической связи с формой. Понятие формы многозначно. Часто под формой понимается способ выражения содержания, т.е. форма есть внешнее выражение содержания (данное утверждение на рис. 1 обозначено «а»).

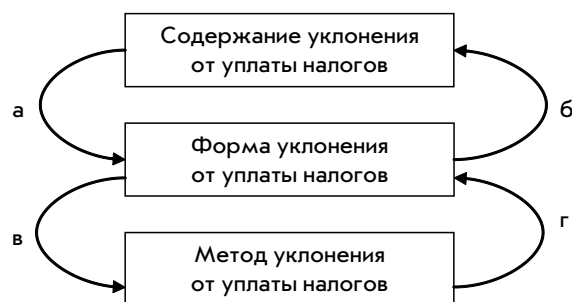


Рис. 1. Взаимосвязь содержания, форм и методов уклонения от уплаты налогов

Вместе с тем форма организует содержание («б»). То есть в отличие от содержания, под которым следует понимать совокупность факторов, существенное взаимодействие которых вызывает уклонение от налогообложения, форма представляет собой способ взаимодействия этих факторов. Уклонение от налогообложения следует рассматривать в качестве формы со специфическим содержанием, представленным совокупностью факторов. В работе А.П. Киреенко [3, с. 71–72], исследующей проблему уклонения от уплаты налогов, предложены следующие формы этого явления:

- занижение налогооблагаемого дохода, прибыли, объема продаж и других объектов налогообложения. Крайними проявлениями данной формы уклонения является представление нулевой отчетности, непредставление налоговых деклараций или осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации;
- завышение налоговых льгот или вычетов. Крайним проявлением данной формы уклонения является декларирование возмещения налога из бюджета вместо его уплаты;
- задержка перечисления налоговых платежей (особенно в период инфляции);
- сокрытие средств от уплаты налогов при наличии недоимки по налогам или с целью неуплаты текущих налогов.

Как видим, связи между формой и содержанием разнообразны, но не существует такого отношения, при котором реальная форма организовывала бы пустое содержание. Таким образом, воздействуя на формы, можно повлиять на содержание явления и, соответственно, изменить его («б»).

Уход от налогообложения становится возможным посредством методов уклонения от уплаты налогов, применяемых налогоплательщиками с целью снижения налоговых обязательств. В самом широком смысле метод есть путь, способ достижения какой-либо цели, решения определенной задачи. Согласно «Толковому словарю» С.И. Ожегова [11, с. 757], под методом понимается действие или система действий, применяемые при исполнении какой-либо работы, при осуществлении чего-либо. Как видим из определения, метод в отличие от формы имеет основания в объективной действительности и представляет собой сознательное, целенаправленное

действие, идущее от человека к предмету. Выбор метода уклонения от налогообложения обусловлен содержанием этого явления и, следовательно, им и определяется («в»). Вместе с этим методы уклонения от налогообложения оказывают непосредственное воздействие на формы этого явления («г»).

Уклонение от налогообложения само по себе не возникает. Формирование у налогоплательщика мотива уклониться от уплаты налогов порождается причинами.

Впервые вопрос о причинах совершения налоговых правонарушений и преступлений был рассмотрен французским ученым П.М. Годме [2, с. 399–406], который выделил моральные, политические, экономические и технические причины сокрытия доходов. Позднее эта классификация причин использовалась многими специалистами, исследующими эту проблему. Значительный вклад в раскрытие причин налоговых правонарушений и преступлений внесли отечественные ученые Н.В. Побединская [8, с. 20], А.Б. Тагиров [10, с. 11], М.И. Мамаев [7, с. 23], В.Д. Ларичев, А.Л. Бембетов [6, с. 58], К.Е. Ривкин [9, с. 12] и др. Существование комплекса работ о причинах налоговых правонарушений само по себе не говорит о том, что учеными исследованы все вопросы и разрешены все проблемы. Специфические черты той или иной причины, порождающей определенную преступную деятельность, были раскрыты не полностью в силу особенностей тех задач, которые ученые ставили в своих исследованиях. Наша задача состоит в том, чтобы из множества факторов выявить те, которые непосредственно и конкретно влияют на совершение налоговых правонарушений, в частности на уклонение от налогообложения.

Причинность — это объективная связь между двумя явлениями: причиной и следствием. Процесс причинности последовательно развивается во времени, и причина всегда предшествует следствию. При этом для действия причины необходимы определенные условия.

Под причинами преступности понимаются те социально-психологические факторы, от которых непосредственно зависит совершение преступлений и которые воспроизводят преступность и преступления как свое закономерное следствие, а под условиями преступности — такие общественные явления, кото-

рые непосредственно не вызывают совершение преступления, но являются своеобразным катализатором для механизмов формирования и действия причины, облегчая и усиливая их функционирование [5, с. 168–169]. Иными словами, условие — это то, что само по себе не порождает преступность или преступление, но влияет на процессы порождения, участвует в детерминации преступности [4, с. 232].

Область действия причин — это прежде всего стадии мотивации и принятия решения, когда речь идет о формировании мотива, цели, определении средств ее достижения именно как преступных [там же, с. 164]. Избрание конкретных средств совершения налогового правонарушения зависит в значительной мере от условий.

Таким образом, место причин и условий в механизме причинности различно: причина порождает следствие, условие этому способствует, но речь всегда идет о совместном их действии, о их связанности как элементов одной действующей системы [1] (рис. 2).

Результаты проведенного нами исследования позволили выделить экономические и духовно-нравственные причины налоговых правонарушений. На основании этого можно утверждать, что данное явление объективно и не зависит от государственного строя, формы правления, качества налоговых законов и обстоятельств организационно-технического характера. Его возникновение обусловлено выполнением налогами основной функции — фискальной, а также экономико-правовым содержанием налога — легальное (основанное на законе), принудительное и обязательное изъятие части собственности граждан и их объединений для государственных (публичных) нужд. К условиям уклонения от уплаты налогов нами были отнесены политические, правовые и организационно-технические. В отличие от большинства ученых, выделяющих только

причины возникновения налоговых правонарушений, мы выделяем еще и его условия.

Взаимодействие причин и условий налоговой преступности представлено на рис. 3.

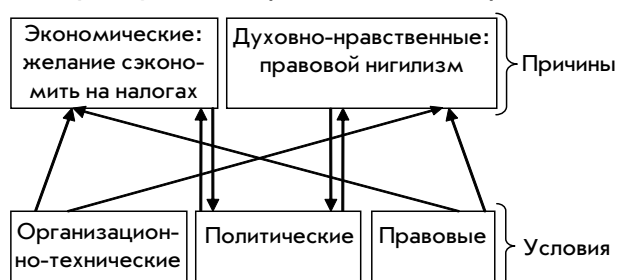


Рис. 3. Взаимное влияние причин и условий уклонения от налогообложения

Желание налогоплательщика сэкономить на налогах и защитить свое имущество, капитал и доходы от любых посягательств (даже от тех, которые освящены законодательством) во многом зависит от политических, правовых и организационно-технических обстоятельств. Причины уклонения от налогообложения также оказывают непосредственное воздействие на условия совершения налоговых правонарушений и преступлений. Так, например, предприниматели, действующие в теневой сфере, для снижения рисков ведения своего бизнеса вынуждены использовать незаконные услуги чиновников, вознаграждая их за «труд». А это порождает низкую эффективность функционирования системы государственной власти и, как следствие, политическую нестабильность, что, в свою очередь, опять же способствует формированию мотива уклонения от налогообложения. Получается замкнутый круг, не разорвав который государство из года в год будет нести все большие потери в связи с увеличением масштаба сокрытия налогов и сборов.

Результаты нашего анализа свидетельствуют о том, что повлиять на уклонение от

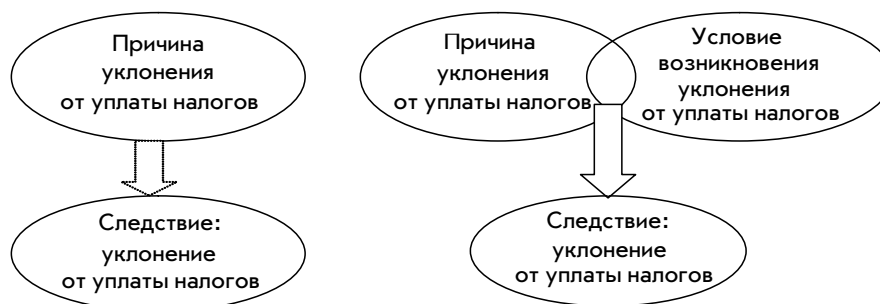


Рис. 2. Причина и условие возникновения налогового правонарушения

уплаты налогов, предупредить совершение таких правонарушений и преступлений можно воздействуя не только на причины, но и на условия. Во многих случаях воздействовать на условия, способствующие уклонению от налогообложения, и тем самым блокировать действие причин практически легче, чем устранить причины возникновения этого явления.

Итак, для возникновения следствия — факта ухода от налогов необходимым, является условие, способствующее совершению налогового правонарушения.

Выбор предпринимателем определенного метода ухода от налогообложения определяется не только и не столько содержанием уклонения от уплаты налогов, сколько обстоятельствами, под влиянием которых и происходит выбор того либо иного метода (рис. 4). То есть условие выступает основанием, необходимой предпосылкой формирования метода. В связи с тем что условие влияет на выбор методов уклонения от уплаты налогов, для эффективной борьбы с налоговыми правонарушениями и преступ-

лениями все усилия государства и его органов должны быть направлены на устранение факторов, способствующих уклонению от налогообложения. Воздействие на условия возникновения налоговых правонарушений не только блокирует действие методов, применяемых налогоплательщиками с целью уклонения от уплаты налогов, но и положительным образом скажется на снижении у него мотивации сократить налоговые отчисления в бюджетную систему нашей страны.

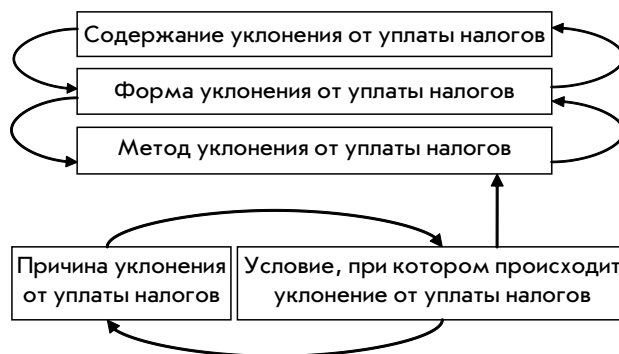


Рис. 4. Место условия в механизме уклонения от налогообложения

Список использованной литературы

1. Алауханов Е. Криминология: учеб. Алматы, 2008.
2. Годме П.М. Финансовое право. М., 1978.
3. Киреенко А.П. Налоговая система: накопленный опыт и пути развития. Иркутск, 2004.
4. Криминология: учеб. для вузов / под общ. ред. А.И. Долговой. М., 2001.
5. Криминология: учеб. / под ред. Н.Ф. Кузнецовой, В.В. Лунева. М., 2004.
6. Ларичев В.Д., Бембетов А.Л. Налоговые преступления. М., 2001.
7. Мамаев М.И. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений по законодательству РФ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ростов н/Д, 2003.
8. Побединская Н.В. Уголовно-правовые и криминологические проблемы налоговых преступлений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1999.
9. Ривкин К.Е. Практика налогообложения: установление виновности в налоговых преступлениях // Гражданин и право. 2002. № 4.
10. Тагиров А.Б. Криминологический анализ налоговой преступности и проблемы ее предупреждения: (по материалам Республики Дагестан): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Махачкала, 2002.
11. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / Рос. акад. наук; Ин-т рус. яз. им. В.В. Виноградова. 4-е изд., доп. М., 1999.

Bibliography (transliterated)

1. Alaukhanov E. Kriminologiya: ucheb. Almaty, 2008.
2. Godme P.M. Finansovoe pravo. M., 1978.
3. Kireenko A.P. Nalogovaya sistema: nakoplennyi opyt i puti razvitiya. Irkutsk, 2004.
4. Kriminologiya: ucheb. dlya vuzov / pod obshch. red. A.I. Dolgovoi. M., 2001.
5. Kriminologiya: ucheb. / pod red. N.Ph. Kuznetsovoi, V.V. Luneva. M., 2004.
6. Larichev V.D., Bembetov A.L. Nalogovye prestupleniya. M., 2001.
7. Mamaev M.I. Ugolovno-pravovaya i kriminologicheskaya kharakteristika nalogovykh prestuplenii po zakonodatel'stvu RF: avtoreph. dis. ... cand. yurid. nauk. Rostov n/D, 2003.
8. Pobedinskaya N.V. Ugolovno-pravovye i kriminologicheskie problemy nalogovykh prestuplenii: avtoreph. dis. ... cand. yurid. nauk. M., 1999.
9. Rivkin K.E. Praktika nalogooblozheniya: ustanovlenie vinovnosti v nalogovykh prestupleniyakh // Grazhdanin i pravo. 2002. 4.
10. Tagirov A.B. Kriminologicheskii analiz nalogovoi prestupnosti i problemy yeyo preduprezhdeniya: (po materialam Respubliki Dagestan): avtoreph. dis. ... cand. yurid. nauk. Makhachkala, 2002.
11. Tolkovi slovar' russkogo yazyka: 80 000 slov i phrazeologicheskikh vyrazhenii / Ros. akad. nauk; In-t rus. yaz. im. V.V. Vinogradova. 4-e izd., dop. M., 1999.