

## **МОНИТОРИНГ НАРУШЕНИЙ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В КАЗАХСТАНЕ: АНАЛИЗ И ОЦЕНКА**

### **Аннотация**

Создание прочного экономического базиса в стране и стабильных политических условий общественного развития находятся в прямой зависимости от состояния бюджета страны, его формирования и распределения. За прошедшие двадцать пять лет рыночных реформ в республике проделана большая позитивная работа по укреплению бюджета, повышению прозрачности бюджетной политики. Среди наиболее распространенных способов уклонения от налогообложения отмечается завышение себестоимости продукции; превышение расходов на оплату труда; искусственное завышение численности работников (за счет работающих по совместительству по фиктивным договорам) для сокрытия сумм заработной платы сверх нормируемой величины; неприменение контрольно-кассовых машин и др. Анализ показывает, что среди способов уклонения от налогообложения доминируют занижение объема реализованной продукции, завышение себестоимости, оплата «черным налом» и вывоз валюты за границу. Наряду с субъективными существуют и объективные причины: кризисное состояние важнейших отраслей экономики, продолжающееся ухудшение финансово-экономического состояния значительной части проверяемых налогоплательщиков, несовершенство налогового законодательства и т.д. В связи с этим мониторинг нарушений в сфере налогового законодательства, а также анализ и оценка результатов контрольной работы фискальных органов является актуальной проблемой.

Ключевые слова: налоговая политика, налоговая дисциплина, бюджет, мониторинг, законодательство, анализ, оценка, фискальные органы.

Создание прочного экономического базиса в стране и стабильных политических условий общественного развития находятся в прямой зависимости от состояния бюджета страны, его формирования и распределения. За прошедшие двадцать пять лет рыночных реформ в республике проделана большая позитивная работа по укреплению бюджета, повышению прозрачности бюджетной политики. Бюджетно-налоговая стратегия строилась на основе принципов разумного фискального управления. Несмотря на истекший период постоянного реформирования и совершенствования налоговой системы, по-прежнему острой остается проблема формирования эффективной налоговой политики как важнейшего фактора и условия достижения реальной финансовой стабилизации, обеспечения устойчивого экономического роста и необходимого для страны уровня доходов бюджетной системы.

Борьба с налоговыми правонарушениями и преступлениями на протяжении последних лет показывает, что уклонение от уплаты налогов все чаще связано с сокрытием доходов от нелегального бизнеса и незаконных видов деятельности с применением особо изощренных форм, сопряженных с совершением иных экономических преступлений.

Анализ правоприменительной практики в сфере налогообложения показывает, что в настоящее время экономика республики несет значительные потери из-за низкой финансовой, бюджетной и налоговой дисциплины. По данным Счетной палаты Республики Казахстан, за последние пять лет из государственных ресурсов страны в результате различных финансовых правонарушений незаконно изъято более 20 млрд долларов США. По оценкам экспертов, размеры теневого оборота достигают едва ли не половины (45%) валового внутреннего продукта, а это около 100 млрд долл. Правонарушениям более всего подверглись кредитно-финансовая, внешнеэкономическая, торгово-посредническая, инвестиционная сферы деятельности, а также приватизация, налогообложение, потребительский рынок, высокодоходные добывающие отрасли хозяйства и перерабатывающие предприятия, топливно-энергетический комплекс.

Эффективное осуществление регулирующей функции государства в экономической сфере, роль которого в период проведения социально-экономических реформ и либерализации экономических отношений достаточно велика, предполагает предупреждение, выявление и пресечение финансовых и иных экономических правонарушений. Требуется наличие хорошо налаженной, действенной системы государственного контроля, которая выявляет эти нарушения,

препятствующие и тормозящие экономическое развитие, и в полной мере обеспечивает безопасность в сфере экономики страны.

Общеизвестные негативные явления в экономике республики представляют собой результат сложного взаимодействия множества факторов. Особого внимания заслуживает взаимосвязь между отрицательными процессами в экономике и экономической преступностью, в первую очередь в сфере налогообложения. В республике сложилась разнообразная система мер, способов и средств, используемых для уклонения от уплаты налогов. В основном для такого уклонения используются специфические особенности сложившегося хозяйственного оборота, а также пробелы и недостатки в уголовном и налоговом законодательстве [1, с. 31].

Практика показывает, что налоговые преступления представляют собой сложную систему, поскольку уклонение от налогообложения совершается, как правило, скрытно, многочисленными и изощренными способами, часто с участием специально организованных финансово-экономических и криминальных структур. Налоговые преступления во многих случаях сопровождаются совершением многих других экономических и иных преступлений: это незаконное предпринимательство, незаконная банковская деятельность, лжепредпринимательство, незаконное получение кредита, невозвращение из-за границы валютных средств и злоупотребление полномочиями и др. Налоговая преступность все более приобретает черты транснациональной и является питательной средой для преступности [2, с. 130].

Изучение обстановки в сфере налогообложения показывает, что одним из наиболее значимых социально-экономических факторов, обуславливающих налоговые преступления и правонарушения в крупных и особо крупных размерах, является несовершенство действующей налоговой системы. Структура налоговой системы отражает уровень развития и специфику экономических отношений в стране. Создание и становление налоговой системы в нашей республике неразрывно связано с переходом от жестко централизованной административно управляемой экономики к экономике рыночного типа. Формирование рыночных отношений в Казахстане оказалось значительно более трудным, противоречивым и сложным процессом, чем это представлялось в начале рыночных реформ. Уже с первых лет существования рыночных отношений государство столкнулось с проблемой массового уклонения налогоплательщиков от налогообложения и, как следствие, со значительными потерями доходной части бюджета. Анализ показывает, что в ходе документальных проверок нарушения налогового законодательства вскрывались у каждого проверяемого юридического лица. Постоянно возникали все более интенсивные проявления взаимосвязи налоговой и иной экономической преступности с его различными формами.

Нарушения в налоговой сфере на первых этапах становления и развития рыночных отношений в Казахстане во многом определялась общей социально-экономической ситуацией в стране. На сложное состояние налоговой сферы в тот период оказывали влияние в основном такие факторы, как:

- ◆ сокращение налогооблагаемой базы;
- ◆ кризис платежеспособности;
- ◆ применяемые льготы, отсрочки и рассрочки налоговых платежей;
- ◆ наличие массового характера уклонения от налогообложения и нарушений налогового законодательства.

На изменение налогооблагаемой базы оказывали влияние продолжающееся снижение объемов производства и инвестиций, увеличение разрыва между произведенной и реализованной продукцией и неурегулированность взаимных расчетов, снижение рентабельности и рост числа убыточных предприятий, дефицит бюджета, динамика инфляции, с одной стороны, изменение макроэкономических пропорций и форм собственности, имущественные сдвиги и усиливающаяся регионализация экономики, с другой. Все эти факторы существенно влияли на базу налогообложения.

Приобрел особую актуальность внебанковский оборот наличных денежных средств. В основе обострения правонарушений на данном участке, как показывает анализ, лежит противоречие между объективной потребностью экономики в инвестициях и субъективным стремлением целого ряда предпринимательских структур извлечь из этого сверхприбыль, главным образом путем финансово-инвестиционного посредничества между вкладчиком и финансируемым

предприятием. Общественная опасность внебанковского оборота денежных средств, как показывают исследования, связана со следующими основными факторами:

- ♦ неконтролируемое обращение денежных средств открывает возможность криминальным структурам «отмывать» доходы от преступной деятельности, т.е. служит финансово-экономической базой для роста организованной преступности;
- ♦ наличный денежный оборот образует весьма значительную массу неучтенных финансовых средств, которые выводятся из-под налогового контроля, исключаются из ресурсной базы налогообложения, что усиливает дефицит бюджета и ведет к инфляционным процессам и дестабилизации кредитно-финансовой системы;
- ♦ высокая концентрация финансовых средств в руках недобросовестных предпринимателей дезорганизует фондовый рынок, способствует усилению недоверия и правового нигилизма налогоплательщиков, ведет к возникновению социальных конфликтов.

Правоприменительная практика также отмечает, что либерализация внешнеэкономической деятельности привела к резкому расширению участия во внешней торговле фирм, которые, используя отсутствие эффективных механизмов регулирования внешнеэкономических связей, своими действиями наносят материальный и моральный ущерб интересам государства, нарушают налоговое законодательство.

Повышенная степень общественной опасности нарушений налогового и валютного законодательства на каналах экспорта связана в первую очередь с тем, что, как правило, им сопутствует целый ряд иных экономических преступлений, сопряженных с контрабандным вывозом товаров, должностными злоупотреблениями и деятельностью преступных группировок.

Опыт правоприменительной практики показывает, что основными причинами недоимок по налоговым поступлениям в бюджет явились:

- ♦ увеличение реализации продукции за наличный расчет и по бартеру без проводки вырученных сумм через расчетные счета предприятий;
- ♦ практика самоликвидации предприятий-должников и создание теми же учредителями новых предприятий;
- ♦ нарушение установленного порядка перечислений налоговых платежей в целях использования этих средств в качестве кредитных ресурсов [3, с. 26].

Анализ по проблемам недоимки показал, что, несмотря на наличие объективного характера перечисленных причин, значительное число налогоплательщиков заинтересовано в сокрытии имеющихся средств от перечисления в бюджет, использовании их не для погашения задолженности по налогам, а для включения их в оборот с помощью противоправных ухищрений. Подстраиваясь под общую нестабильность в системе взаимных платежей, многие нарушители создают видимость пустых расчетных счетов, используют для реальных расчетов подставные счета третьих фирм, в том числе зарубежные.

Анализ борьбы с налоговыми правонарушениями и преступлениями на протяжении последующих лет показывает, что уклонение от уплаты налогов все чаще связано с сокрытием доходов от нелегального бизнеса и незаконных видов деятельности с применением особо изощренных форм, сопряженных с совершением иных экономических преступлений.

Правонарушения характеризуются также изменением географии совершения основных налоговых правонарушений и преступлений; налоговыми правонарушениями, как правило, сопутствуют и иные экономические преступления. Среди наиболее распространенных способов уклонения от налогообложения отмечаются:

- ♦ завышение себестоимости продукции путем необоснованного отнесения к ней расходов, подлежащих финансированию за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия;
- ♦ включение в затраты предварительной оплаты за неполученную продукцию;
- ♦ превышение расходов на оплату труда;
- ♦ искусственное завышение численности работников (за счет работающих по совместительству по фиктивным договорам) для сокрытия сумм заработной платы сверх нормируемой величины;
- ♦ перечисление средств в виде финансовой помощи в специальные фонды предприятия (за оказанные услуги, выполненные работы, отпущенную продукцию);
- ♦ неприменение контрольно-кассовых машин и др.

Анализ показывает, что среди способов уклонения от налогообложения доминируют занижение объема реализованной продукции, завышение себестоимости, оплата «черным налогом» и вывоз валюты за границу.

Наряду с субъективными существуют и объективные причины: кризисное состояние важнейших отраслей экономики, продолжающееся ухудшение финансово-экономического состояния значительной части проверяемых налогоплательщиков, несовершенство налогового законодательства и т.д.

Наблюдается негативная тенденция роста налоговых преступлений и правонарушений со стороны физических лиц со спецификой способов сокрытия ими доходов. Характер занятий физических лиц и предпринимателей без образования юридического лица – нарушителей налогового законодательства в 2017 г. в большинстве случаев связан с торгово-закупочной деятельностью (63,3%), предоставлением услуг (13,0%), производственной (6,3%) и посреднической (3,5%) сферами, а также строительством (3,3%). Анализ нарушений показывает, что чаще всего выявленные нарушения налогового законодательства этой категории налогоплательщиков совершались путем занижения объема реализованной продукции (51,5%), сокрытия выручки от реализации продукции (7,1%), ведения коммерческой деятельности без регистрации (5,6%).

Доля проверок физических лиц от общего количества проведенных налоговых проверок за 2017 г. в среднем составляет 16,78%, а доля выявленных нарушений со стороны физических лиц от общего количества выявленных нарушений налогового законодательства – 16,55%.

Угрозу экономической безопасности, которую несет налоговая преступность, в настоящее время представляет легализация незаконных доходов с использованием классических схем отмывания денег. Это использование операций с наличностью и злоупотребление услугами банковских и других финансовых институтов, операции с дорогостоящим движимым и недвижимым имуществом и т.д.

Как показывает практика, отмывание денег часто связано с так называемыми «фирмами-однодневками». Рост числа фирм, зарегистрированных на подставных лиц или с использованием подложных документов, в настоящее время резко осложняет обстановку в налоговой сфере. Анализ ситуации по выявлению и пресечению налоговых и иных преступлений, совершаемых с участием «фирм-однодневок» и анонимных структур, показывает высокую долю предприятий, не представляющих отчетность в налоговые органы, используемых для уклонения от уплаты налогов, совершения иных преступлений и правонарушений.

На ситуацию в налоговой сфере в определенной степени оказывает влияние и такой внешний фактор, как функционирование зон льготного налогообложения и свободных экономических зон. Аналитические исследования показывают, что одним из традиционных способов уклонения от налогообложения и ухода от налогового контроля является использование фирм, зарегистрированных в зарубежных и отечественных оффшорных зонах.

В настоящее время в мире насчитывается около пятидесяти государств с режимом льготного налогообложения. В этих зонах зарегистрировано более 60 тыс. оффшорных компаний с российским капиталом. Наибольшие доли участия в капитале крупнейших фирм приходится на оффшорные компании, зарегистрированные: на Кипре, Британских Виргинских островах, Гибралтаре, Багамских островах, в Ирландии и на островах Джерси и Мэн [4, с. 130].

В последние годы в Казахстане наблюдается тенденция роста внешнеэкономических операций с фирмами, зарегистрированными в оффшорных зонах. Значительная доля в этих сделках приходится на Кипр, где традиционно располагаются штаб-квартиры многих крупных транснациональных компаний и представительств крупнейших предприятий-экспортеров. Анализ внешних факторов, оказывающих негативное влияние на криминогенную обстановку в налоговой сфере, показывает, что эффективная деятельность по пресечению налоговых правонарушений и преступлений, совершаемых с использованием фирм, зарегистрированных в зарубежных оффшорных зонах, достаточно затруднена. Причин и условий здесь несколько – от организационно-правовых до специфики налогового законодательства и налогового контроля в зарубежных странах. В совокупности они не позволяют адекватно реагировать на правонарушения в зонах льготного налогообложения.

Таким образом, успех в борьбе с экономической преступностью может быть достигнут только совместными усилиями всех органов государственной и исполнительной власти, на

основе организации целенаправленной работы по снижению правонарушений, установления жесткого оперативного контроля за соблюдением налогового законодательства.

Сложная обстановка на протяжении последних лет наблюдается в сфере игорного бизнеса. Игорный бизнес является для нашей республики относительно новым видом деятельности. В настоящее время это быстроразвивающаяся и одна из самых прибыльных сфер услуг экономики. Вместе с тем игорный бизнес является одной из самых криминогенных сфер, что обусловлено большим наличным оборотом денежных средств и сложностью его контролирования.

Отличительной особенностью правонарушений и преступлений, совершаемых в этой области экономической деятельности, является их повышенная латентность, поскольку такие предприятия игорного бизнеса, как казино, например, часто не ведут учета выигрышей клиентами, а производят, как правило, зачисление на счета казино безналичных денежных средств и их выдачу клиентам под видом выигрыша. При этом отсутствие учета выигрышей в казино используется также и для «отмывания» незаконно полученных доходов, и как форма взятки должностным лицам органов власти и управления [4, с. 294].

Нарушения налогового законодательства имеют ряд последствий как на макро-, так и на микроуровне. На макроуровне нарушения налогового законодательства приводят к недополучению средств в бюджет для финансирования расходов, в связи с чем приходится сокращать производство общественных благ либо компенсировать нехватку средств введением новых налогов, увеличением ставок действующих налогов и других обязательных платежей. Это делает непосильной ношу честных налогоплательщиков и порождает новую волну нарушений налогового законодательства. На микроуровне предприятия-неплательщики налогов оказываются в более выгодном положении по сравнению с законопослушными плательщиками с точки зрения рыночной конкуренции, а потому могут провоцировать другие субъекты экономической активности на аналогичные действия.

Вместе с тем с экономической точки зрения ситуация с уклонением от налогов более сложна и неоднозначна, чем с правовой. На наш взгляд, нельзя сказать, что уклонение от налогов имеет исключительно негативные последствия. Как можно заметить на рисунке 1 (стр. 100), использование средств, скрытых от налогов и впоследствии легализованных, на личные цели расширяет платежеспособный спрос и через действие акселератора вызывает рост производственных мощностей и в конечном итоге увеличивает благосостояние всего общества. По данным анализа, не менее 60% дохода, полученного в теневом секторе, сразу же расходуется в видимой экономике, составляя значительную долю совокупного спроса и стимулируя тем самым ее рост и поступления от косвенных налогов в бюджет.

По некоторым оценкам, две трети добавленной стоимости в теневом секторе могли быть произведены только неофициально, так что если бы не было этого теневого производства, то его не было бы и в открытой экономике. Теневая экономика стимулирует рост потребительских расходов, особенно на услуги и предметы длительного пользования.

Использование скрытых предприятиями средств на производственные цели в дальнейшем опосредованно также приводит к увеличению дохода общества (большого на величину мультипликатора) путем создания новых рабочих мест, выпуска большего объема продукции, снижения цены товара и т.д.

Также на рисунке 1 отражено, что последствия на макро- и микроуровнях переплетаются, последствия на макроуровне затрагивают налогоплательщиков через недостаточное обеспечение общественно необходимыми благами и увеличение налогового бремени, а последствия на микроуровне приводят к изменению благосостояния общества, что сказывается на развитии государства.

В целом не вызывает сомнений, что негативные последствия уклонения от налогов преобладают над позитивными. В то же время представляется, что игнорирование наличия взаимного переплетения негативных и позитивных черт являлось бы упрощением сложной природы последствия уклонения от налогов.

В налоговой политике ставка сделана на фискальную функцию, то есть взимание государством налогов и других обязательных платежей в бюджет для финансирования производства государством общественных благ, которыми являются здравоохранение, наука, образование, оборона, государственный аппарат и др.

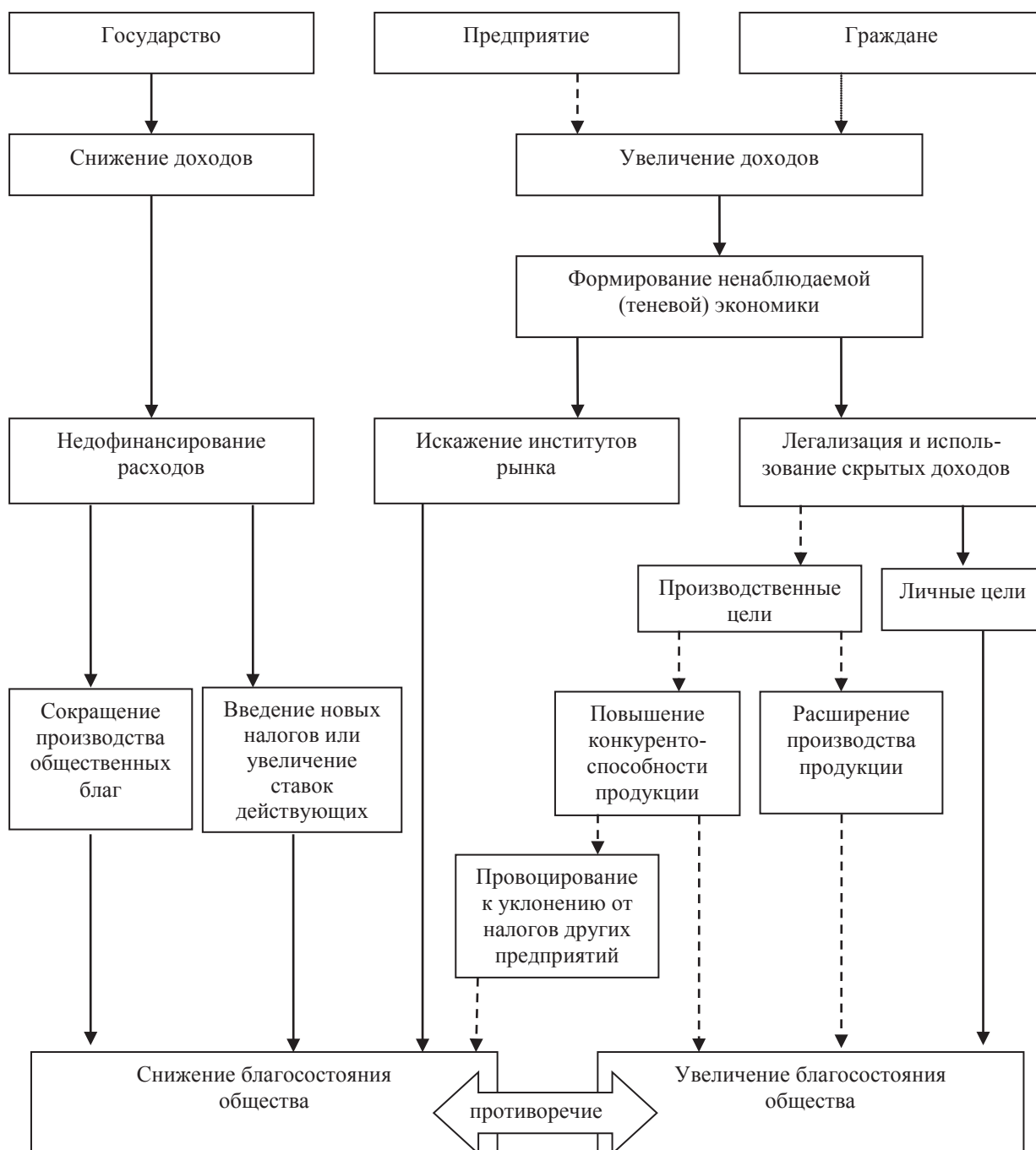


Рисунок 1 – Взаимосвязь последствий налоговых нарушений

Примечание – Составлено автором.

Важным отрицательным последствием уклонения от налогов на микроуровне является выведение из официального оборота и сокрытие от статистических наблюдений части средств, сопровождаемое тенденцией их криминализации. В результате организуется ненаблюдаемая экономика, именуемая «теневой экономикой».

Уклонение от налогов в нелегальном секторе ведет к росту цен и сокращению выпуска в реальном секторе. Предприятия легального сектора пытаются компенсировать различия в доходности бизнеса в сравнении с нелегальными фирмами, которые платят существенно меньшие налоги. В то же время конкуренция между нелегальными фирмами ведет к относительному снижению цен и росту продаж в этом секторе. Тем самым широкомасштабный уход от налогов, в одной стороны, создает дополнительные бюджетные ограничения для предприятий реального

сектора, а с другой стороны, его результатом является искажение равновесных цен, спроса и предложения – в сравнении с ситуацией законопослушного поведения предприятий в обоих секторах, то есть происходит деформация институтов рынка.

На основе проведенного исследования нами предлагаются следующие основные методы борьбы с нарушениями налогового законодательства:

- 1) устранение налоговых лазеек, то есть сокращение противоречий в законодательстве;
- 2) совершенствование налогового администрирования;
- 3) ужесточение наказания за нарушения законодательства;
- 4) повышение налоговой культуры.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 10.12.2008 г. № 99–IV ЗРК. – Алматы: Издательство «Lem», 2017 (с учетом изменений и дополнений на 01.01.2017 г.).

2 Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. Налоговое администрирование. – М.: Издательство «Омега-Л», 2008. – 288 с.

3 Вылкова Е.С., Романовский М.В. Налоговое планирование. – СПб.: Питер, 2004. – 303 с.

4 Кульжабаева М.Т. Совершенствование механизма налогового администрирования в условиях реализации экономической политики (на примере корпоративного подоходного налога): автореф. дис. ... канд. эконом. наук: 08.00.10. – Алматы: Университет «Туран», 2010. – 25 с.

#### Аңдатпа

Күшті экономикалық негізді құру және әлеуметтік дамудың тұрақты саяси жағдайлары ел бюджетінің жай-күйіне, оны қалыптастыру және таратуға тікелей байланысты. Республикадағы соңғы жиырма бес жыл ішінде нарықтық реформаларды жүргізу барысында бюджетті нығайту, бюджет саясатының ашықтығын арттыру бойынша көптеген жұмыстар атқарылды. Салықтарды жалтарудың ең кең таралған әдістерінің қатарында, кәсіпорынның иелігінде қалған табыстың есебінен қаржыландыруға жататын шығыстарды негізсіз көрсете отырып, өндіріс құнын жоғарылатады, еңбек шығындарының нормадан асып кетуі, стандартталған құннан асатын жалақы мөлшерін жасыру үшін қызметкерлер санының жасанды түрде жалғануы (жалған келісімшарт бойынша жалақысы бар қызметкерлер есебінен); кассалық аппараттарды пайдаланбау және т.б. Талдау барысында салық төлеуден жалтару әдістерінің арасында сату көлемін төмендету басымдылығы, заңсыз «қолма-қол ақшамен» және валютаны сыртқа заңсыз жолмен шығару анықталған. Субъективті және объективті себептерге қатар өмір сүру деңгейінің төмендеуі, қаржы-экономиканың маңызды секторларының жай-күйінің одан әрі нашарлауы, салық заңнамасын жетілмегендігі және т.б. жатады. Сондықтан да, салықтық құқық саласындағы құқық бұзушылықтардың мониторингі, фискалдық органдардың тексеру нәтижелерін талдау және бағалау өзекті мәселе болып табылады.

Тірек сөздер: салық саясаты, салықтық тәртіп, бюджет, мониторинг, заңнама, талдау, бағалау, фискалдық орган.

#### Abstract

The creation of a strong economic basis in the country and stable political conditions for social development are directly dependent on the state of the country's budget, its formation and distribution. Over the past twenty-five years of market reforms in the republic, a lot of positive work has been done to strengthen the budget, increase the transparency of budgetary policy. Among the most common ways to avoid taxation is an overestimate of the cost of production; excess of labor costs; artificial overstatement of the number of employees (at the expense of part-time employees under fictitious contracts) to conceal the amount of wages in excess of the standardized value; non-use of cash registers, etc. The analysis shows that among the methods of tax evasion dominate the underreporting of sales, overstatement of costs, payment of «black cash» and the export of currency abroad. Along with subjective, there are also objective reasons: the crisis state of the most important branches of the economy, the continuing deterioration of the financial and economic condition of a large part of the audited taxpayers, the imperfection of tax legislation, and so on. In this regard, monitoring violations in the field of tax legislation, as well as analyzing and evaluating the results of control work of fiscal authorities is an actual problem.

Key words: tax policy, tax discipline, budget, monitoring, legislature, analysis, assessment, fiscal authority.