

УДК 348

Т.Н. Довгань, М.А. Мельников\*

## ПРОБЛЕМЫ УМЕНЬШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В УСЛОВИЯХ НЕСТАБИЛЬНОЙ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СИТУАЦИИ

В статье анализируются вопросы обеспечения налоговых сборов в условиях уменьшения экономической активности хозяйствующих субъектов, рассматриваются причины снижения объема налоговых поступлений в бюджет государства и пути исправления ситуации.

**Ключевые слова:** налоги, налоговая система РФ, малый и средний бизнес, налоговое бремя, доходы, налоговая ставка.

В условиях существующей на сегодняшний день экономической нестабильности, снижения доходов экономических субъектов значительно увеличивается интерес к налоговой системе государства. При отсутствии возможности повышения прибыли за счет увеличения объема продаж с одновременным ростом издержек из-за роста цен на ресурсы у многих представителей малого и среднего бизнеса может возникнуть желание по снижению затрат, что в конечном итоге может привести их к мысли о снижении объема налоговых платежей. Весьма популярной в последнее время стала идея по оптимизации налоговых платежей.

В специальной литературе приводятся весьма схожие определения понятия «оптимизация налогообложения». Так, например: «Уменьшение налогов (налоговая оптимизация) в общем смысле слова – это те или иные целенаправленные действия налогоплательщика, которые позволяют последнему избежать или в определенной степени уменьшить его обязательные выплаты в бюджет, производимые им в виде налогов, сборов, пошлин и других платежей» [1, с. 10].

И.И. Кучеров считает, что налоговой оптимизацией принято именовать «...уменьшение размера налоговых обязанностей посредством целенаправленных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов» [2, с. 35].

По нашему мнению, уменьшение налогов необходимо рассматривать как двойственное явление. Тяжесть налогового бремени, наличие достаточно широкого спектра способов и форм налогового контроля со стороны государства приводят к тому, что налогоплательщик любыми способами стремится уменьшить налоговые платежи, а деятельность исполнительных органов государства, в свою очередь, направлена прежде всего на выявление случаев налоговых преступлений.

Уменьшение налогов с одной стороны, – это стремление налогоплательщика уменьшить величину уплачиваемого налога, а с другой – стремление государства не допустить сокращения поступления налоговых сумм в казну. Уменьшение налогов – это процесс, обязательными участниками которого является плательщик налогов и государство с присущими им специфическими целями, которые обусловлены интересами, потребностями и задачами каждой стороны.

Желание налогоплательщика не исполнять налоговые обязательства в полной мере, стремление налогоплательщиков не платить налоги или платить их в меньшем размере как социально-экономическое явление существовало, существует и будет существовать до тех пор, пока будет государство, и налоги являются основным источником доходной части бюджета. Данное явление существует объективно и не зависит от государственного строя, формы правления, качества налоговых законов и общественной морали. Оно обусловлено основной функцией налогов – фискальной, а также экономико-правовым содержанием налога – принудительным и обязательным изъятием части собственности граждан и организаций для государственных нужд. Стремление к снижению величины налогового бремени – это реакция налогоплательщика на любые фискальные мероприятия государства. Однако в какой-то степени эта реакция представляется естественной, поскольку обусловлена попыткой собственника так или иначе защитить свое имущество, капитал и доходы. Данная мотивация практически не зависит от степени его законопослушности: отрицательные

\* © Довгань Т.Н., Мельников М.А., 2017

Довгань Татьяна Николаевна (melnikov\_maksim@mail.ru), Мельников Максим Анатольевич (melnikov\_maksim@mail.ru), кафедра экономики инноваций, Самарский национальный исследовательский университет имени академика С.П. Королева, 443086, Российская Федерация, г. Самара, Московское шоссе, 34.

эмоции возникают независимо от воли и желания человека. Предполагать иное означает недооценку и отрицание существующей реальности.

Пока есть государство, пока есть частная собственность, государству будет требоваться финансирование за счет этой собственности в виде налогов (других достаточных источников для этого практически не существует), а владельцы этих источников будут заинтересованы в мероприятиях со стороны государства по снижению налогового бремени. В то же время государству необходимо признать объективность и неизбежность уклонения от уплаты налогов как социально-экономическое явление, и от действий по борьбе с налогоплательщиками государству необходимо переходить к регулированию налогообложения в рамках действующего и перспективного законодательства.

Налоговая оптимизация – это уменьшение размера налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставляемых законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов.

Отсюда вытекает главное отличие налоговой оптимизации от уклонения от уплаты налогов. В данном случае налогоплательщик использует разрешенные или не запрещенные законодательством способы уменьшения налоговых платежей, то есть не нарушает законодательство. В связи с этим такие действия налогоплательщика не есть состав налогового преступления или правонарушения, и, следовательно, они не влекут неблагоприятных последствий для налогоплательщиков, таких как доначисление налогов, а также взыскание пени и налоговых санкций [1, с. 23].

Говоря о различии налоговой оптимизации и уклонения от уплаты налогов, необходимо отметить, что при непосредственном уклонении от уплаты налогов снижение размеров налоговых обязательств достигается путем нарушения налогового законодательства. Учитывая направленность действий налогоплательщика при уменьшении налогов (налоговой минимизации), их содержание и цель, можно говорить, что эти действия характеризуются следующими обязательными признаками:

- а) это активные, волевые и осознанные действия;
- б) эти действия прямо направлены на снижение размера сумм налога.

Иными словами, при уменьшении налогов налогоплательщик действует целенаправленно, предпринимает определенные действия, используя те или иные формальные и содержательные способы, результатом которых будет налоговая экономия. Иными словами, субъект рассматриваемых нами отношений должен действовать умышленно, заранее осознавая характер своих действий, желая наступления определенного результата и сознательно допуская его. Умысел в действиях налогоплательщика, направленный на снижение налоговых платежей, – основная составляющая уменьшения налогов (налоговой минимизации).

Причин, непосредственно подталкивающих предпринимателей к уклонению от уплаты налогов, достаточно много:

- а) моральные причины (нравственно-психологические);
- б) политические причины;
- в) экономические причины;
- г) технико-юридические причины [3, с. 100].

Моральные (нравственно-психологические) причины в основном кроются и порождаются характером налоговых законов. Если авторитет любого другого закона базируется на длительном и единообразном его применении, что чаще всего обуславливается его общностью для всех, постоянством и беспристрастностью, то налоговый закон не является ни общим, ни постоянным, ни беспристрастным. Общность закона для всех предполагает ситуацию, когда норма закона обязательна для всех без исключения. Хотя это и закреплено в Налоговом кодексе РФ, на самом деле налоговый закон не является общим в силу предоставления налоговых льгот отдельным категориям плательщиков. Это приводит к тому, что отдельные группы налогоплательщиков оказываются в более выгодном положении по сравнению с другими. Данное обстоятельство, естественно, вызывает у последних чувство несправедливости по отношению к ним и порождает стремление уравнивать себя со льготниками. Зачастую инструментом такого уравнивания и выступает уклонение от уплаты налогов.

Постоянство закона означает неизменность его положений на протяжении длительного периода времени, однако налоговый закон – закон непостоянный. Такие колебания налогового законодательства, постоянное изменение объекта налогообложения по различным налогам снижают авторитет налоговых законов, что, в свою очередь, вызывает у налогоплательщиков ощущение необязательности его исполнения и, соответственно, влечет его нарушения.

Кроме того, в отличие от других законов, налоговые законы не являются беспристрастными, так как их устанавливает государство. Даже самое законопослушное население относится к налоговому законодательству с меньшим уважением, чем к другим законам, считая, что государство устанавливает налоги исключительно в своих же интересах. Иначе говоря, налогоплательщиками государство воспринимается по отношению к ним как большой кредитор, который устанавливает свои «правила игры», а не как законодатель. В связи с этим плательщики считают возможным уклоняться от возврата своих долгов.

Таким образом, если длительность и единообразие применения закона определяют модель поведения граждан по отношению к нему, которая чаще всего тяготеет к соблюдению данного закона, то непостоянство, отсутствие общности и беспристрастности налогового закона, наоборот, вызывают у граждан неуважение к нему, и, как следствие, влекут его нарушение в виде уклонения от уплаты налогов.

Необходимо отметить, что некоторыми учеными моральные (нравственно-психологические) причины ставятся на первое место среди остальных причин, таких как экономические или политические. Так, по словам И.И. Кучерова, основной причиной налоговой преступности является нравственно-психологическое состояние налогоплательщиков, характеризующееся негативным отношением к налоговой системе, низким уровнем правовой культуры, а также корыстной мотивацией [2, с. 205].

Политические причины подталкивают налогоплательщика к уклонению от уплаты налогов тогда, когда налоги начинают использоваться государством не только для покрытия своих расходов, то есть обеспечения своего функционирования, а еще и как инструмент социальной или экономической политики.

Налоги, как инструмент социальной политики, используются довольно часто и проявляются в том, что класс, стоящий у власти, применяет их для подавления другого класса – не властвующего. Уклонение от уплаты налогов выступает здесь как форма сопротивления такому подавлению.

Как инструмент экономической политики налоги проявляются в том, что государство повышает налоги на некоторые отрасли производства с целью уменьшить удельный вес данных отраслей экономики и понижает налоги для других отраслей, более перспективных или слаборазвитых и более полезных для их быстрого развития. В такой ситуации предприятия тех отраслей, налоги для которых повышены, стараются уклониться от уплаты налогов, причем главной целью такого уклонения являются не только корыстные интересы, но и стремление сохранить предприятия и отрасль в целом на прежнем уровне.

Экономические причины вызывают стремление налогоплательщика к уклонению от уплаты налогов также достаточно часто. Экономические причины можно разделить на два вида: причины, которые зависят от финансового состояния налогоплательщика, и причины, порожденные общей экономической конъюнктурой.

Финансовое положение налогоплательщика иногда является определяющим фактором для уклонения от уплаты налогов. Налогоплательщик взвешивает: оправдается та выгода от уклонения от уплаты налогов или же неблагоприятные последствия этого будут гораздо больше. Если уклонение с материальной точки зрения себя оправдывает, то налогоплательщик, скорее всего, уплачивать налоги не станет. Причем чем выше налоговая ставка, тем сильнее желание налогоплательщика уклониться от уплаты налогов, так как получаемая от уклонения выгода существенно увеличивается.

Если финансовое состояние налогоплательщика стабильно, то он не встанет на путь уклонения от налогообложения, чтобы не подорвать своего авторитета и репутации своего бизнеса. Однако если же финансовое состояние его нестабильно или он находится на грани банкротства и неуплата налогов является единственным средством «остаться на плаву», то предприниматель, практически не задумываясь, встанет на путь уклонения. Оправданием ему здесь будет стремление сохранить свое дело.

Экономические причины, порожденные общей экономической конъюнктурой, проявляются в периоды экономических кризисов в государстве или, наоборот, в периоды расцвета экономики и расширения международного сотрудничества.

Технико-юридические причины – причины, вызванные несовершенством юридической техники налогового законодательства. Они кроются в сложности налоговой системы, которая препятствует эффективности налогового контроля и создает налогоплательщику возможности избежать уплаты налогов. Кроме того, необходимо отметить, что само налоговое законодательство зачастую дает предпринимателю все возможности для поиска путей снижения налоговых выплат. В частности, это обусловлено наличием:

а) в законодательстве налоговых льгот, что заставляет предпринимателя искать пути для того, чтобы ими воспользоваться;

б) различных ставок налогообложения, что также толкает налогоплательщика выбирать варианты для применения более низкого налогового оклада;

в) различных источников отнесения расходов и затрат: себестоимость, финансовые результаты, прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия. Данное обстоятельство непосредственно влияет на расчет налогооблагаемой базы и соответственно размер налога;

г) пробелов в налоговых законах, объясняемых несовершенством юридической техники и неразработанностью законодателем всех возможных обстоятельств, возникающих при исчислении или уплаты того или иного налога;

д) нечеткости и «расплывчатости» формулировок налоговых законов, позволяющих по-разному толковать одну и ту же правовую норму.

Предприниматель может встать на путь уклонения от уплаты налогов не по одной из перечисленных, а сразу по нескольким причинам из указанных выше. Следовательно, указанные причины не являются взаимоисключающими и, образуя определенную совокупность, иногда заставляют уклоняться от налогов даже законопослушных граждан.

Для предпринимателей и организаций же налоговая оптимизация с использованием легальных методов – это реальная возможность уменьшить размер налоговых платежей и, следовательно, налоговую нагрузку на предприятие. Данные действия приводят к улучшению их финансового состояния и способствуют развитию как в случае с отдельными хозяйствующими субъектами, так и в масштабе экономики страны в целом.

### Библиографический список

1. Викуленко А.Е. Налогообложение и экономический рост России. М.: Прогресс, 2004. 220 с.
2. Кучеров И.И. Налоговое право России. М.: ЮрИнфоР, 2005. 214 с.
3. Осипова Е.С. Эволюция и сущность налоговых отношений // Власть и управление на Востоке России. 2004. № 4. С. 85–93.

### References

1. Vikulenko A.E. Nalogooblozheniye i ekonomicheskiy rost Rossii [Taxation and economic growth in Russia]. Moscow: Progress, 2004, 220 p.
2. Kucherov I.I. Nalogovoye pravo Rossii [Tax law of Russia]. M.: YurInfoR, 2005, 214 p.
3. Osipova E.S. Evolyutsiya i sushchnost' nalogovykh otnosheniy [Evolution and the essence of tax relations]. In: Vlast' i upravleniye na Vostoke Rossii [Power and Administration in the East of Russia], 2004, no. 4, pp. 85–93.

*T.N. Dovgan, M.A. Melnikov\**

### PROBLEMS OF DECREASE OF TAX PAYMENTS IN THE CONDITIONS OF UNSTABLE ECONOMIC SITUATION

The article analyzes the issues of ensuring tax collections in the conditions of a decrease in the economic activity of economic entities, considers the reasons for the reduction of the volume of tax revenues to the state budget and the ways to correct the situation.

**Key words:** taxes, tax system of the Russian Federation, small and medium business, tax burden, income, tax rate.

Статья поступила в редакцию 25/XI/2017.  
The article received 25/XI/2017.

---

\* *Dovgan Tatyana Nikolaevna* (melnikov\_maksim@mail.ru), *Melnikov Maksim Anatoliyevich* (melnikov\_maksim@mail.ru), Department of Economics of Innovations, Samara National Research University, 34, Moskovskoye shosse, Samara, 443086, Russian Federation.