

ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

*Анатолий Васильевич ПЕРЕДЕРНИН —
доцент кафедры административного и финансового права
Института государства и права
Тюменского государственного университета
кандидат юридических наук
sevrugin@jurati.ru*

УДК 34:339.543(075.8)

НАЛОГОВО-ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ КОРРУПЦИИ

TAX AND LEGAL ASPECTS OF CORRUPTION PREVENTION

АННОТАЦИЯ. Одним из главных направлений борьбы с коррупцией является искоренение ее финансовой основы, что возможно на основе правильного установления налогов и обеспечения полноты их уплаты.

SUMMARY. One of the main directions of corruption prevention is its financial basis eradication, which is possibly based on correct tax establishment and provision of its full payment.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА. Налоговая нагрузка, ставка налога, бонусы.

KEY WORDS. Tax burden, tax rate, bonuses.

Решая важнейшую задачу искоренения коррупции, необходимо выявить, говоря техническим языком, основные скрепы, удерживающие всю коррупционную конструкцию в устойчивом состоянии. Устранив эти крепежные узлы, государство сможет эффективнее разрушить всю коррупционную систему, в том числе, применяя традиционные методы борьбы с преступностью. Среди узловых элементов, скрепляющих коррупционную вертикаль и горизонталь, выделяются идеологический, кадровый и организационный факторы, связанные с ошибками в формировании мировоззренческих и нравственных основ личности, проникновением на государственную и муниципальную службу людей с психологией стяжателей, создающих вокруг себя атмосферу продажности и безудержной наживы; с недостатками в деятельности государственных и муниципальных органов, с отсутствием необходимой ответственности должностных лиц за результаты своей управленческой деятельности. Эти элементы, влияющие

на устойчивость коррупционной системы, исследуются специалистами соответствующих отраслей знания и практики. В данной статье автор считает необходимым обратить внимание на налогово-правовые аспекты противодействия коррупции посредством более эффективного использования регулирующей функции налогов и совершенствования налогового администрирования, что необходимо в целях пресечения незаконного минимизирования или уклонения от их уплаты со стороны недобросовестных налогоплательщиков.

Особое место в коррупционной системе занимает ее материальный сегмент, и прежде всего — незаконный оборот денежных средств, размеры которого ежегодно достигают сотен миллиардов рублей. Чрезмерному, а порой и незаконному обогащению способствует неравномерное и несправедливое распределения налоговой нагрузки на различные группы физических лиц и организаций, использование противоречий, пробелов и других неясностей и неточностей в налоговом законодательстве, применение незаконных схем уклонения от уплаты налогов, что способствует получению необоснованной налоговой выгоды и позволяет иметь денежные средства для коррупции (подкупа, взяток, «откатов», оплаты «крышевания» и т.д.). Возможность иметь крупные суммы «легких» (нетрудовых) денег приводит к формированию устойчивой привычки решать любые, в том числе противозаконные, вопросы и проблемы за деньги. С другой стороны, коммерциализация государственных и муниципальных функций (вместо функций — услуги), осуществляемая в системе исполнительной власти, порождает искушение у части морально неустойчивых должностных лиц «приватизировать» эти услуги и использовать их в своекорыстных целях. Получается, что одним есть что давать, у других есть стремление и возможность «услужить». Таким образом, формируется устойчивая коррупционная связь, разорвать которую, хотя бы частично, возможно с помощью налогообложения, используя регулирующую функцию налогов. Такие связи не возникают на низовом субъектном уровне государственной власти или муниципального управления. Поэтому нет объективных оснований утверждать о возможности коррупции в отношениях инспекторов дорожно-патрульной службы и водителей, врачей и пациентов, педагогов и студентов. На этом и другом подобном субъектном уровне поборы со стороны уполномоченных лиц имеют признаки взяточничества и не более того. Коррупционные связи возникают на более высоком властном уровне и их предметом являются материальные ресурсы, бюджетные средства, государственные и муниципальные услуги, которые незаконно предоставляются должностными лицами, наделенными соответствующими полномочиями. На этом уровне взяткодателями являются субъекты с высоким уровнем личных доходов, которые могут корректироваться с помощью налогов.

Государство может и должно влиять на доходы налогоплательщиков, уменьшая их посредством установления повышенных ставок налогов, либо наоборот — увеличивая доходы путем применения льгот, вычетов и пониженных ставок [1; 46]. Более того, многие специалисты, с которыми солидарен автор данной статьи, считают необходимым превратить налоговую систему в главный регулятор установления баланса интересов и справедливости относительно доходов населения, усилить социальную функцию налогов и обеспечить справедливость налогообложения, так как имущественная поляризация населения превысила разумные пределы. Если в начале рыночных реформ доходы 10% наиболее обеспеченных граждан России, превышали доходы 10% самых малоимущих граждан в 4,5 раза, то в настоящее время этот разрыв значительно увеличился и превысил 15 раз. К началу экономического кризи-

са в России 110 человек имели совокупное богатство, равное $\frac{1}{3}$ части ВВП [2; 140]. Не в полной мере оправдала себя так называемая «плоская шкала» подоходного налога. За годы ее применения, как считают многие эксперты, ожидаемый объем легализации доходов граждан так и не произошел. Доля зарплат в конвертах сократилась всего на 5%. Причем неочевидно, что это произошло именно вследствие снижения налоговой ставки, так как темпы прироста личных состояний наиболее богатых россиян многократно превышают темпы прироста налогов [3; 47-55]. Еще более возрастают имущественные диспропорции в условиях всемирного экономического кризиса, поразившего экономику России. Очевидно, что настало время установить дифференцированную шкалу налоговых ставок налога на доходы физических лиц (далее — НДФЛ) по формуле «больше доход — выше ставка налога». При этом доход, равный прожиточной сумме на каждого члена семьи, должен подпадать под необлагаемый минимум по НДФЛ.

Дифференцированное налогообложение с применением прогрессивных налоговых ставок во всем цивилизованном мире признано наиболее эффективным рыночным методом регулирования доходов населения с целью ограничения возможности неконтролируемого безграничного обогащения собственников, распределяющих полученную организацией прибыль. Высокие ставки подоходного налога — от 35 до 45% — к наиболее крупным доходам физических лиц применяются в США, Германии, Великобритании и других странах. В этом отношении наиболее показателен опыт Швеции, где доход 10% наиболее состоятельных граждан до уплаты подоходного налога был примерно в 100 раз больше, чем у 10% менее обеспеченных слоев населения, но если сравнить те же показатели после уплаты налогов, их имущественное положение выравнивается и разница в доходах не превышает 4-х раз [4; 47-55].

С точки зрения социальной справедливости «плоская» ставка НДФЛ в размере 13% нарушает справедливость налогообложения в «вертикальном разрезе» — налог должен уплачиваться в соответствии с материальными возможностями конкретного лица, т.е. с повышением дохода ставка налога должна увеличиваться. Согласно ст. 224 НК РФ стандартная ставка НДФЛ установлена в размере 13%, кроме некоторых видов доходов. Понятна логика законодателя, установившего повышенные ставки налога на доходы иностранцев или полученные в виде выигрышей от проведения коммерческих лотерей. Но вот обоснованность установления пониженной налоговой ставки в размере 9% в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, нуждается в уточнении. Широко распространено утверждение, что дивиденды облагаются по минимальной ставке НДФЛ и не являются объектом социальных взносов, потому что экономическая природа их формирования иная, чем у заработной платы. Однако такое утверждение противоречит конституционному принципу равенства налогообложения, так как получатель дивидендов поставлен в более выгодное положение по отношению к налогоплательщику, получающему заработную плату. Кроме того, согласно ст. 209 НК РФ объектом НДФЛ признается доход физического лица, но не источник его получения. Проще говоря, облагаются любые материальные поступления и выгоды, полученные физическими лицами, за исключением указанных в ст. 217 НК РФ. Поэтому с правовой точки зрения ставка налога должна определяться, исходя исключительно от размера дохода физического лица и не должна зависеть от источника его поступления. Более того, доходы

в виде дивидендов не являются объектом социальных взносов, в то время как фонд оплаты труда является объектом социальных взносов, ставка которых увеличена до 34%. Таким образом, суммарная налоговая нагрузка на оплату труда более чем в 5 раз превышает нагрузку на дивиденды, что явно экономически и социально не обосновано. Поэтому вряд ли можно признать справедливым и равным минимальное обложение нетрудового дохода по отношению к доходу трудовому.

Решить эту насущную задачу возможно в рамках действующего законодательства, путем установления прогрессивной шкалы ставок НДФЛ с одновременным увеличением необлагаемого минимума в пределах 50-60 тыс. рублей в год. По повышенным ставкам должны облагаться действительно высокие доходы (свыше 500 тыс. рублей в год). Выпадающие доходы бюджета могут быть восполнены путем установления налога на дополнительный доход от добычи углеводородов либо иного адекватного налога.

Учитывая бюджетные потребности государства и муниципальных образований в восполнении выпадающих доходов, было бы вполне своевременно вернуться к налогообложению наследуемого или подаренного имущества. С одной оговоркой: объектом соответствующего налога должно быть имущество производственного или иного коммерческого назначения. Особенно это касается наследования или дарения объектов (акций) коммерческого назначения, приобретенных в ходе приватизации 1990 годов. Жилые дома (квартиры) и другое имущество бытового назначения с ограничениями, установленными в налоговом законодательстве должны быть исключены из перечня объектов предлагаемого налога.

В деле разрушения денежной основы коррупции положительную роль могли бы сыграть новые налоги на роскошь и дополнительный доход от добычи углеводородного сырья и других ценных природных ресурсов, что позволило бы перераспределить часть сверхдоходов физических лиц и организаций в пользу государства.

Последним по времени «изобретением» в сфере формирования объектов НДФЛ стало введение в оборот бонусов, под которыми принято понимать надбавку к выплачиваемым суммам (премии, поощрения). Это неизвестный в налоговом законодательстве вид дохода физических лиц. Поэтому становятся возможными манипуляции со ставками налога на этот вид доходов. Если такие дополнительные выплаты (премии) отнесены в расходы на оплату труда (ст. 253 НК РФ), применяется ставка НДФЛ 13%. Однако не исключена возможность выплатить бонусы — премии из чистой прибыли, как надбавки к дивидендам и применить к ним ставку НДФЛ 9%. Бонусы получили по итогам 2008 г. в основном лица из числа руководящего состава банков, сырьевых и других компаний. Таким образом, появляется легальная возможность минимизировать НДФЛ и иметь необоснованный дополнительный доход. На наш взгляд, по своей правовой природе бонусы должны признаваться премиальными выплатами и облагаться 13-процентной ставкой НДФЛ.

Важнейшим направлением в укреплении налогового правопорядка является выявление и пресечение различных схем уклонения от уплаты налогов и других способов незаконной их минимизации. Достаточно отметить, что теневой оборот, незаконно выведенный из-под налогообложения, достигает 40% объема ВВП. [5; 71]. В результате бюджеты всех уровней недосчитываются многих миллиардов рублей налоговых платежей, что, несомненно, способствует незаконному обогащению недобросовестных субъектов и укреплению финансовой основы коррупции.

Затруднения в борьбе с подобными нарушениями нередко вызваны неточностями, пробелами и противоречиями правового регулирования отношений по производству мероприятий налогового контроля. Такие ошибки отмечаются во многих статьях НК РФ. Например, в ст.ст. 90 и 94 НК РФ, в которых наименование статей «Участие свидетеля» и «Выемка документов и предметов» не соответствует их содержанию, посвященному регулированию отношений по допросу свидетеля и производству изъятия и выемки.

Особо грубые ошибки допущены в правовом регулировании производства экспертизы. Так, в ст. 95 НК РФ, озаглавленной «Экспертиза», указано, что в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт. Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Согласно ст. 96 НК РФ, которая озаглавлена «Привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля» установлено, что в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен специалист, обладающий специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела.

Две статьи Кодекса содержат несколько неустраимых противоречий, для понимания сущности которых требуется прибегнуть к анализу аналогичных статей ГК и КоАП РФ, так как в налоговом законодательстве отмечается неполнота и фрагментарность правового регулирования производства контрольно-проверочных действий.

Противоречие первое. По правилам гражданского и административного производства (ст. 16 ГПК РФ, ст. 21 АПК РФ, ст. 25.12 КоАП РФ) специалист и эксперт подлежат отводу (участие недопустимо), если они делали публичные заявления или давали оценку по существу рассматриваемого дела, и лично, прямо или косвенно заинтересованы в исходе дела. Такие строгие ограничения на участие в делах специалистов и экспертов служат дополнительной гарантией объективности рассмотрения тех или иных дел и вынесения законного и обоснованного решения (постановления) по их результатам. Подобные ограничения отсутствуют в НК РФ. Согласно п. 1 ст. 95 НК РФ эксперт может участвовать в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля. Во время этого участия он наверняка будет общаться с другими участниками проводимых мероприятий, обсуждать различные обстоятельства данного дела, сформулирует для себя какие-то выводы и может положить их в основу проведенной им же экспертизы. Фактически получается, что ранее, на стадии проверки, эксперт уже выступал в качестве участника производства по данному делу, что дает основание считать его лично, прямо или косвенно заинтересованным в исходе данного дела. Заключение, подготовленное этим экспертом, может быть признано недопустимым доказательством.

Противоречие второе. Согласно ст. 96 НК РФ при осуществлении налогового контроля может привлекаться специалист. В таком случае отпадает необходимость в привлечении эксперта для выполнения действий, которые имеет право выполнить специалист. Тексты п. 1 ст. 95 и п. 1 ст. 96 почти слово в слово совпадают. Надобности в таком дублировании правового регулирования одного и того же правоотношения нет никакой. Чтобы снять это противоречие, необходимо п. 1 из текста ст. 95 исключить.

Противоречие третье. Оно касается невозможности назначения экспертизы при действующей редакции ст. 95 НК РФ при производстве камеральной налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля, предусмотренных в п. 6 ст. 101 НК РФ, в котором закреплено право уполномоченного должностного лица назначать проведение экспертизы.

Дело в том, что согласно п. 3 ст. 95 НК РФ экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Порядок ее назначения по другим основаниям в законе не установлен. Следовательно, производство экспертизы возможно исключительно в рамках выездной проверки, что существенно ограничивает возможности налоговых органов по борьбе с налоговыми правонарушениями.

Противоречие четвертое отмечается между содержанием п.п. 1 и 3 ст. 95 НК РФ. Согласно п. 1 этой статьи, для участия в деле может быть привлечен эксперт. Коль скоро может быть привлечен эксперт, значит, законодатель подразумевает, что экспертиза уже была назначена и эксперт физически существует и может быть привлечен. Но, как было отмечено ранее, экспертиза может быть назначена лишь в рамках выездной налоговой проверки. При осуществлении камеральной проверки, дополнительных или иных мероприятий налогового контроля назначение экспертизы не предусмотрено, следовательно, нет и эксперта, которого можно было бы привлечь к участию в деле. Вышеназванные противоречия неразрешимые и должны толковаться в пользу (к выгоде) налогоплательщика.

Таким образом, можно сделать вывод, что конфликтный потенциал в системе налогового администрирования заложен в самом законодательстве, так как любое действие или постановление уполномоченных органов по привлечению эксперта для участия в проведении контрольных мероприятий или о назначении экспертизы может быть подвергнуто сомнению по причине наличия отмеченных противоречий и других недостатков в НК РФ, что нередко приводит к невозможности использовать такое важное доказательство по делам о налоговых правонарушениях, каким является заключение эксперта и, следовательно, позволяет недобросовестным налогоплательщикам избегать ответственности за налоговые нарушения и необоснованно минимизировать налоги.

Устранить отмеченные неточности и противоречия в правовом регулировании производства экспертизы возможно путем исключения п. 1 из текста ст. 95 НК РФ и закрепления в ее п. 3 права налоговых органов назначать производство экспертизы при проведении камеральной и выездной налоговых проверок и дополнительных мероприятий налогового контроля. Необходимо также внести соответствующие изменения и дополнения в ст.ст. 31, 90, 94 и другие правовые нормы ч. 1 НК РФ. В целях системного, полного и завершеного правового регулирования налогового администрирования возможно выделение отдельного раздела НК РФ, в котором могли быть объединены соответствующие статьи кодекса, устанавливающие правила осуществления полномочий налоговых и других государственных органов в сфере налоговых отношений.

По причине ограниченного объема статьи автор изложил лишь некоторые налогово-правовые аспекты многогранной деятельности государства и общества по устранению финансовой основы коррупции в России на основе применения прогрессивного налогообложения доходов и совершенствования правового регулирования налогового администрирования.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговое право: Учебник / Отв. ред. Крохина Ю.А. 3-е изд. испр. и доп. М.: Норма, 2008. С. 46.
2. Меньшиков С. Императив конвергентной экономики // Вопросы экономики. 2009. № 9. С. 139.
3. Пансков В.Г. Новейшие коллизии налогообложения доходов физических лиц: суть и возможности разрешения // Российский экономический журнал. 2007. № 1-2. С. 47-55.
4. Экмунд К. Эффективная экономика М.: Прогресс 1981. С. 82.
5. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение. М.: МЦФЭР, 2001. С. 71.

*Ольга Геннадьевна ГЕЙМУР —
старший преподаватель кафедры
административного и финансового права
Института государства и права
Тюменского государственного университета
ogeymur1@yandex*

УДК 347.73:328.185

**КОРРУПЦИЯ КАК ФАКТОР, СНИЖАЮЩИЙ ЭФФЕКТИВНОСТЬ
ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ*****CORRUPTION AS THE FACTOR REDUCING EFFICIENCY
OF THE FINANCIAL CONTROL***

АННОТАЦИЯ. Потери финансовых ресурсов из-за коррупции признаются в качестве фактора, серьезно дестабилизирующего процесс управления общественными финансами, а также оказывающим существенное влияние на эффективность осуществления контрольных мероприятий.

SUMMARY. Losses of financial resources due to corruption are regarded as the factor which seriously destabilizes the process of the public finance management, and which also influences the efficiency of control actions implementation.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА. Коррупция, финансовый контроль, эффективность, открытость, административная рента.

KEY WORDS. Corruption, financial control, efficiency, openness, administrative rent.

Сформулированное и утвержденное Генеральной Ассамблеей ООН понятие коррупции в мировой практике известно давно. «Коррупция есть действие или бездействие должностного лица в сфере его полномочий, совершенное в интересах стороннего лица за вознаграждение от него в любой форме» [1]. Причем, что немаловажно, это действие или бездействие может нарушать должностные инструкции, а может и не нарушать таковые.

Однако даже в самом коррумпированном и закрытом аппарате управления всегда имеются служащие, не замешанные в коррупции и убежденно отстаивающие не личные интересы, а интересы государства. Вопрос о соотношении таких чиновников и чиновников, рассматривающих собственную власть как способ удовлетворения прежде всего своих личных (в том числе материальных) интересов — это вопрос, ответ на который дается конкретно-историческими условиями жизни общества. В России, безусловно, есть много должностных