

УДК 336(575.2)

DOI: 10.21779/2500-1930-2020-35-2-16-23

**Х.А. Фынчина**

## **Налоговые правонарушения как следствие низкой налоговой культуры населения Кыргызской Республики**

*Кыргызско-Российский Славянский университет; Кыргызская Республика, 720000, г. Бишкек, ул. Киевская 44; fynchina\_ha@mail.ru*

Актуальность темы исследования связана с тем, что налоговые правонарушения влияют на уровень доходности государственного бюджета Кыргызской Республики, дефицит которого требует выявления источников пополнения и формирования доходной части бюджетов разных уровней для обеспечения достойного социально-экономического положения населения страны. Основной целью исследования является изучение уровня, состава и структуры налоговых правонарушений в КР. На основе большого цифрового материала Государственной налоговой службы КР с использованием основных статистических методов проведен всесторонний анализ налоговых правонарушений. Выявлена тенденция роста налоговых правонарушений по КР. Рассмотрены основные причины уклонения от уплаты налогов физическими лицами. Определены причины несоблюдения налогоплательщиками налоговой дисциплины. Обоснована связь налоговых правонарушений и уровня налоговой культуры населения. Определено влияние налоговых правонарушений на формирование доходов государственного бюджета Кыргызской Республики.

Ключевые слова: налоги, налоговые правонарушения, налоговая культура, налоговая дисциплина, уклонение от уплаты налога.

### **Введение**

Кыргызская Республика в последние годы формирует свой бюджет на 70–77 % из налоговых поступлений. В этих условиях рост поступлений налогов в бюджеты разных уровней послужит гарантией успешного выполнения всех задач социально-экономического развития общества. В связи с этим возникает необходимость постоянного активного поиска путей и способов, позволяющих выявить дополнительные источники роста налоговых доходов и достичь максимального объема налоговых сборов в государственный бюджет в условиях постоянного дефицита государственного бюджета КР, усилившегося в настоящее время в связи с пандемией коронавирусной инфекции.

Одним из инструментов деятельности, направленной на рост притока средств в государственный бюджет, является повышение уровня собираемости налогов, который в современных условиях КР относительно низок [1]. В обществе не сложилось устойчивого представления о связи добросовестной уплаты налогов с жизненным уровнем каждого его члена, и тем более – с высоким уровнем социального и экономического развития своего государства. Как следствие, «различные виды налоговых правонарушений подрывают экономическую основу государства, его обороноспособность, охрану прав и свобод человека и гражданина, препятствуют реализации иных функций» [2]. Все это лежит в основе низкого уровня налоговой культуры общества. Отсюда и широко проявляющиеся негативные, девиантные (не соответствующие официально приня-

тым нормам) формы налогового поведения, которые выявляются в результате налогового администрирования.

Налоговая культура – основной фактор, предопределяющий уровень налоговых правонарушений. Прежде всего это осознание налогоплательщиком необходимости своевременного исполнения обязательств по уплате налогов и сборов в определенные законодательством сроки. В широком понимании налоговая культура – это совокупность установленных норм, правил и принципов поведения налогоплательщиков и налоговых органов в сфере налоговых отношений [3]. Эти критерии вполне обоснованно дополнить такими философскими категориями и понятиями, как налоговая мораль, налоговый менталитет, налоговая этика, налоговая грамотность, налоговое поведение и налоговая дисциплина [4]. Налоговая культура исторически предполагает положительное восприятие необходимости уплаты налогов обществом, каждым его субъектом на ментальном уровне. Налоговая культура «складывается из понимания гражданами всей важности для государства и общества уплаты налогов (как часть политической культуры) и знания своих прав и обязанностей по их уплате (как часть правовой культуры)» [5]. Обобщая основные положения исследователей налоговых правонарушений и налоговой культуры, определим: эти явления напрямую зависят от системы отношений между государством и налогоплательщиком, которая обеспечивает наполняемость бюджета и возможность реализации различных социальных программ, с одной стороны, и максимальное выполнение налоговых обязательств субъектами экономической деятельности – с другой [6].

### 1. Динамика налоговых правонарушений в Кыргызской Республике

Результативность налоговых проверок (условно – выявление налоговых правонарушений) в Кыргызской Республике из года в год повышается. При этом количество налоговых правонарушений физическими лицами<sup>1</sup> превышает аналогичный показатель по юридическим лицам (рис. 1).

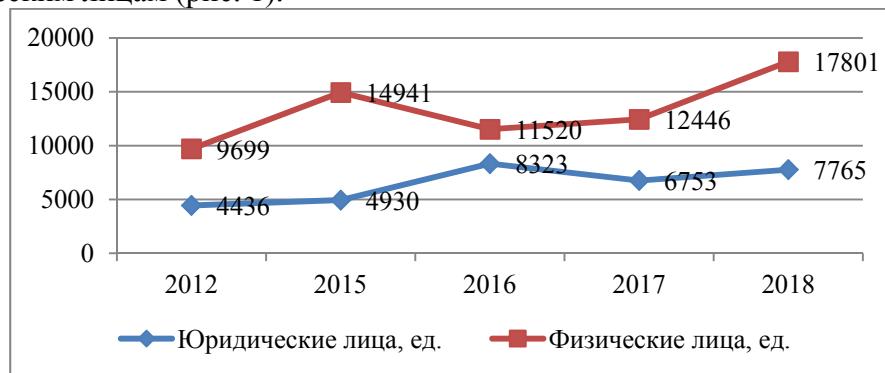


Рис. 1. Налоговые правонарушения по физическим и юридическим лицам в КР.

Источник: составлен по данным Государственной налоговой службы при Правительстве КР (ГНС ПКР).

<sup>1</sup> Отметим, что под этой группой налогоплательщиков в статье рассматриваются в основном индивидуальные предприниматели без организации юридического лица. Физические лица – наемные работники, получающие доход от занятости, с которого подоходный налог в основном уплачиваются налоговые агенты.

Степень превышения варьируется с 2012 по 2018 г. от 1,2 до 3 раз. В целом за анализируемый период наблюдается рост налоговых правонарушений во всех субъектах. Налоговые правонарушения по физическим лицам в 2018 году выросли по сравнению с 2012 годом более чем в 1,8 раза<sup>2</sup>.

Анализ состава и структуры налоговых правонарушений показывает, что в КР суммы наложенных санкций по ним выросли в 2018 году по сравнению с 2012 годом более чем в 2 раза (табл. 1).

**Таблица 1. Наложенные штрафы по налоговым правонарушениям в КР**

	2012	2015	2017	2018
Всего по КР, тыс. сом.	39752	57165,9	66496	86077,7
в том числе:	22382,4	34154,5	25972,3	33206,7
по физическим лицам, тыс. сом.				
то же в процентах к общей сумме по КР	56,3	59,7	39,1	38,6

*Источник:* здесь и далее расчеты произведены по данным ГНС ПКР.

По этому показателю в сущности можно судить о всё более разрастающихся масштабах реальных потерь бюджета государства в результате правонарушений в сфере налогообложения. Если в количественном выражении выявляемые налоговые правонарушения по физическим лицам превышают аналогичный показатель по юридическим лицам, то доля штрафов, наложенных на физические лица, тоже высокая, но имеет тенденцию к снижению: если в 2015 году она составила почти 60 % общей суммы наложенных штрафных санкций, то к 2018 году она уменьшилась, составив 38,6 %. В наших условиях это вряд ли может свидетельствовать о повышении налоговой дисциплины физических лиц – налогоплательщиков или уровня налоговой культуры в обществе. Скорее, это свидетельствует о том, что налогоплательщики овладели более изощренными способами ухода от налогообложения, возможно, методами налоговой оптимизации. Не исключается и рост коррупционной составляющей в налоговом администрировании, в частности НДС.

## **2. Состав налоговых правонарушений в КР**

Рассмотрим количественную структуру налоговых правонарушений по их видам (по данным о штрафных санкциях ГНС при ПКР). Среди множества видов налоговых правонарушений выделим шесть основных, число которых весьма заметно в их общем количестве в анализируемом периоде (табл. 2).

В 2018 году наибольшую долю как в целом по КР, так и по физическим лицам составила неуплата налога в установленные сроки. На втором месте – непредставление единой налоговой декларации (ЕНД), далее – ведение экономической деятельности без налоговой регистрации.

---

<sup>2</sup> Здесь рассмотрены только налоговые правонарушения, к которым, в отличие от налоговых преступлений, применяются финансовые санкции в виде штрафов в соответствии с налоговым законодательством и Кодексом об административной ответственности КР. Налоговые преступления имеют последствия в виде различных мер уголовного наказания вплоть до лишения свободы.

**Таблица 2. Структура налоговых правонарушений по количеству наложенных штрафов в КР, процент к общему**

	2012	2015	2017	2018
Всего налоговых правонарушений по КР	100	100	100	100
<i>Всего налоговых правонарушений по физическим лицам КР</i>	100	100	100	100
Из них:				
Уклонение от налогообложения и искажение бухгалтерского учета	32,8	25,5	8,9	7,5
ранжирование	1	2	5	5
<i>в том числе по физическим лицам</i>	29,1	24,5	8,3	6,5
<i>ранжирование</i>	1	1	5	5
Осуществление денежных расчетов с населением без применения ККМ	8,5	6,8	4,4	2,6
ранжирование	5	6	6	6
<i>в том числе по физическим лицам</i>	11,7	8,0	3,9	1,2
<i>ранжирование</i>	5	6	6	6
Непробитие (невыдача) кассового чека или выдача кассового чека с указанием суммы менее уплаченной	11,6	10,8	10,8	11,9
ранжирование	4	5	4	4
<i>в том числе по физическим лицам</i>	14,9	11,7	12,2	13,7
<i>ранжирование</i>	3	5	4	4
Непредставление ЕНД	24,7	26,5	23,3	24,4
ранжирование	2	1	2	2
<i>в том числе по физическим лицам</i>	14,2	20,2	21,9	24,9
<i>ранжирование</i>	4	2	3	2
Неуплата налогов в установленные сроки, всего	...	12,3	30,9	33,00
ранжирование		4	1	1
<i>в том числе по физическим лицам</i>	...	13,0	22,8	26,9
<i>ранжирование</i>		4	2	1
Ведение экономической деятельности без налоговой регистрации, всего	16,6	15,2	18,7	17,2
ранжирование	3	3	3	3
<i>в том числе по физическим лицам</i>	23,8	19,8	28,3	24,4
<i>ранжирование</i>	2	3	1	3

Доля этого вида правонарушения стабильна в течение анализируемого периода с 2012 года (это 15–19 %), но, несмотря на это, в его основе лежит бессистемность, которая в большей мере характеризует уровень налоговой культуры в целом. Реже встречается такое налоговое правонарушение, как денежные расчеты с населением без применения контрольно-кассовых машин (ККМ). Увеличение доли первых двух видов нарушений скорее определяется финансовыми факторами, нежели носит злостный характер. Уклонение от налогообложения и искажение бухгалтерского учета имеет место в 7,5 % от всех налоговых правонарушений, допущенных физическими лицами, в 2018 году и в 10 % в целом по КР. Оно занимает пятое место в рейтинге

налоговых правонарушений среди шести выделенных. По сравнению с 2012 годом, как представляется, улучшился «качественный» состав налоговых правонарушений, что можно заключить из перемещения с первых мест на пятое по количеству таких нарушений налогового законодательства, как уклонение от налогообложения и искашение бухгалтерского учета, которые являются практически всегда преднамеренными и характеризуются как более ответственные правонарушения.

В материальном плане структура этих правонарушений не сильно отличается от количественных показателей и выглядит следующим образом (табл. 3).

**Таблица 3. Наложение административных взысканий по основным видам нарушений в КР, тыс. сом**

	2012	2015	2017	2018
Всего налоговых правонарушений по КР	39752	57165,9	66496	86077,7
в т. ч. физические лица	22382,4	34154,5	25972,3	33206,7
Из них:				
Уклонение от налогообложения и искашение бухгалтерского учета, всего	11160,2	14524,0	7058,2	8544
в т. ч. физические лица	5757,4	7738,6	2296,8	2480
Осуществление денежных расчетов с населением без применения ККМ, всего	3398	4357,0	3739	4264,5
в т. ч. физические лица	3094	3627,0	1361	630,5
Непробитие (невыдача) кассового чека или выдача кассового чека с указанием суммы менее уплаченной, всего	2939,8	4685,1	5788	8019,4
в т. ч. физические лица	2648,8	3587,1	2571,5	3988,4
Непредставление ЕНД, всего	14689,9	18680,0	16091,3	17019,5
в т. ч. физические лица	4554,9	7839	6526,3	6862
Неуплата налогов в установленные сроки, всего	...	6650,5	24012,1	34587
в т. ч. физические лица	...	4125,5	5283,5	9257,5
Ведение экономической деятельности без налоговой регистрации, всего	5069,5	6354,0	7750,5	9175
в т. ч. физические лица	4886,5	6098,0	7196,5	8712

Наибольшие суммы штрафных санкций определены за правонарушения в виде неуплаты налогов в установленные сроки, наименьшие – на правонарушения в виде осуществления денежных расчетов с населением без применения ККМ и невыдачи кассового чека. По объему ведения экономической деятельности без налоговой регистрации физическими лицами в 2018 году отмечается рост доли этого налогового правонарушения по сравнению с количественным показателем (соответственно 26,2 % против 24,4 %).

При анализе уровня и видов налоговых правонарушений важным является показатель степени взыскания административных штрафов (рис. 2).

Как видно, суммы административного взыскания по налоговым правонарушениям в составе неналоговых доходов поступают в бюджеты разных уровней не в полном объеме: в 2018 году по КР уровень взыскания составил 73,3 % от суммы наложенного административного штрафа, однако отмечается рост по сравнению с 2012 годом на 13,3 %. По

физическим лицам он намного ниже – 41,1 % в 2018 году, при этом наблюдается значительное снижение этого показателя качества налогового контроля по сравнению с 2012 годом. Возможной причиной такого явления может быть отмена необоснованных решений органов контроля, наложивших штрафные санкции в досудебном порядке, или невозможность их уплаты по разным причинам. Вместе с тем низки и показатели рассмотренных судом исков: в 2018 году чуть более пятой части сумм по переданным для судебного рассмотрения дел подлежала взысканию в бюджеты разных уровней.

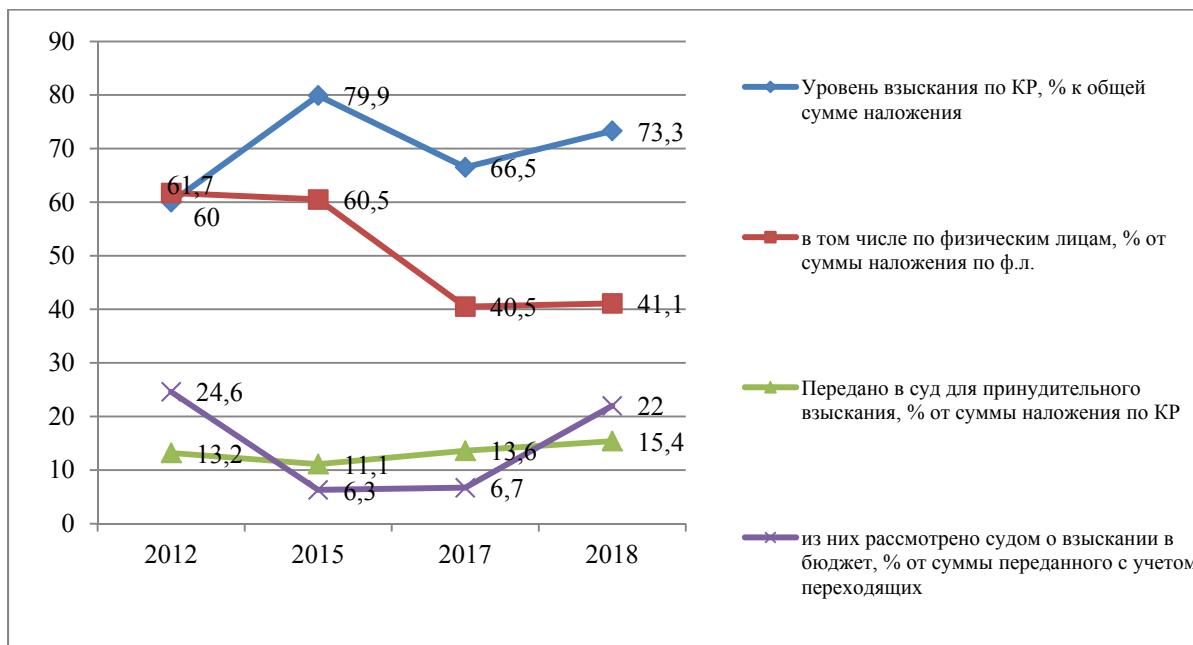


Рис. 2. Показатели взыскания административных штрафов по налоговым правонарушениям в КР

Исследователи оценивают влияние культурной составляющей налоговой системы как существенное. Они считают, что привитие налоговой культуры способствует предупреждению налоговых правонарушений, что предпочтительнее мер увеличения финансирования мероприятий относительно выявления таких правонарушений [8].

Одним из аспектов налоговой культуры является понимание гражданами своей ответственности и необходимости для государства и общества уплаты налогов (как части политической культуры). Этот показатель условно можно измерить результативностью или эффективностью налогового контроля как основного элемента налогового администрирования. В этом качестве все развитые страны применяют показатель, характеризующий суммы налогов, начисленных в результате определенных усилий работников, проводящих контрольные мероприятия, т. е. качественные показатели [9]. Вкупе со взысканными штрафами – это практически количественный показатель уровня налогового правонарушения в КР. Если в 2014 году дополнительно начисленные суммы ГНС КР составили 4,66 млрд сом., то к 2018 году – уже 18,87 млрд сом. [10]. Это, по существу, потенциальные потери государственного бюджета. С учетом уровня теневого сектора и уровня погашения недоимок сумма потерь государственного бюджета несоизмеримо больше.

Категории налог, налоговые правонарушения, налоговая культура – это интегрированные понятия. Отметим, что существование налогов как таковых практически не

представляется возможным без контроля налоговых правонарушений [11], что исходит из контрольной функции налога. Следовательно, налоговое правонарушение встроено в налоговую систему, задача государства – добиваться добровольной уплаты налогов большей частью налогоплательщиков через повышение уровня налоговой культуры населения.

### **Выводы**

Изучение важной темы – состава и структуры налоговых правонарушений в Кыргызской Республике, приводящих к потерям доходов государственного бюджета, позволяет сделать некоторые выводы:

1. Ключевая роль налогов в формировании государственного бюджета КР определяет необходимость поиска путей роста налоговых доходов и возможность повышения уровня их собираемости.

2. Многие жители республики недопонимают, что между уплатой налогов и развитием государства, а соответственно уровнем жизни каждого члена общества существует тесная связь. Низкий уровень налоговой культуры приводит к различным налоговым правонарушениям и потерям государственного бюджета.

3. В целом за анализируемый период с 2012 по 2018 г. наблюдается рост налоговых правонарушений, при этом их рост по физическим лицам является опережающим.

4. Из всех налоговых правонарушений наблюдается рост таких видов, которые не носят системный характер, определяются больше финансовыми факторами или особенностями налогового менталитета (неуплата налога в установленные сроки, непредставление единой налоговой декларации (ЕНД). В то же время снижается доля более ответственных правонарушений (уклонение от налогообложения и искажение бухгалтерского учета).

5. Анализ налоговых правонарушений выявил низкую степень взыскания административных штрафов, причиной чего может быть отмена необоснованных решений органов контроля, а также низкий показатель рассмотренных судом исков.

Таким образом, в ходе проведенного количественного, качественного и видового анализа налоговых правонарушений выявлены низкая эффективность налогового контроля (низок показатель взыскиваемости доначислений и штрафных санкций), низкий уровень налоговой культуры (всех ее элементов, и в особенности налоговой дисциплины), вследствие чего государственный бюджет теряет огромные суммы.

Налоговые правонарушения как системный элемент нельзя искоренить, но как следствие низкой налоговой культуры населения можно предупредить и существенно сократить через взаимосвязь налогоплательщиков и налоговых органов и рационализацию налоговой системы КР, способной обеспечить классические принципы налогообложения.

### **Литература**

1. Фынчина Х.А. О макроэкономическом подходе собираемости налога в Кыргызской Республике // Вестник КРСУ. – 2017. – Т. 17, № 11. – С. 87–91.
2. Липинский Д.А., Мусаткина А.А. Налоговое правонарушение: понятие и классификация // Налоги и налогообложение. – 2017. – № 3. – С. 39–53. Электронный ресурс: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=22259](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=22259)
3. Дерина О.В., Морозова Г.В. Налоговая культура в России: современные проблемы и направления повышения / Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва, Саранск, Россия. [http://vectoreconomy.ru/images/publications/2017/4/taxes/Derina\\_Morozova.pdf](http://vectoreconomy.ru/images/publications/2017/4/taxes/Derina_Morozova.pdf)

4. *Паршина Е.Н.* Налоговая культура как инструмент противодействия налоговой деликтности в России // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. – 2016. – № 10 (77).
5. *Беккер Е.Г.* Совершенствование институциональной системы как метод сокращения уклонения от налогов // Финансы и кредит. – 2004. – № 4 (142).
6. *Айдарбекова Ш.Ф., Ситнова И.А.* Налоговые правонарушения как объект экономического анализа // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – Т. 8, вып. 23 (152).
7. *Головащенко А.А.* Налоговая культура как элемент совершенствования налоговых отношений // Российский внешнеэкономический вестник. – 2016. – № 6. – Режим доступа: [http://www.rfej.ru/rvv/id/E00436F56/\\$file/96-105.pdf](http://www.rfej.ru/rvv/id/E00436F56/$file/96-105.pdf)
8. *Малис Н.И.* Налоговое администрирование как резерв роста государственных доходов // Финансовый журнал. – 2012. – № 1.
9. *Фынчина Х.А.* Налоговый контроль как инструмент обеспечения налоговой безопасности Кыргызской Республики // Вестник КРСУ. – 2019. – Т. 19, № 7. – С. 67–74.
10. *Амиралиева Д.М.* Актуальные аспекты повышения эффективности системы налогового контроля: причины уклонения от уплаты налогов и пути их предотвращения // Вестник Дагестанского государственного университета. Сер. 3: Общественные науки. – 2019. – Т. 34, вып. 4.

Поступила в редакцию 6 июня 2020 г.

UDC 336 (575.2)

DOI: 10.21779/2500-1930-2020-35-2-16-23

## **Tax Offences as a Consequence of Low Tax Culture of the Kyrgyz Republic Citizens**

***Kh.A. Fynchina***

*Kyrgyz-Russian Slavic University, Kyrgyz Republic, 720000, Bishkek, Kiev st., 44;  
fynchina\_ha@mail.ru*

The relevance of the research topic is based on the influence of tax offenses on the level of profitability of the state budget of the Kyrgyz Republic, the deficit of which requires identifying sources of replenishment and the formation of the revenue side of budgets of different levels to ensure a decent socio-economic situation of the country's population. The main objective of the study was to study the level, composition and structure of tax offenses in the Kyrgyz Republic. Based on the large digital material of the State Tax Service of the Kyrgyz Republic, using the basic statistical methods, a comprehensive analysis of tax violations has been carried out. The tendency in the growth of tax violations in the Kyrgyz Republic has been identified. The main reasons for tax evasion by individuals are considered. The reasons for non-compliance by the taxpayers with tax discipline are identified. The relationship of tax offences and the level of tax culture of the population is substantiated. The influence of tax offenses on the formation of state budget revenues of the Kyrgyz Republic is determined.

Keywords: *taxes, tax offences, tax culture, tax discipline, tax evasion.*

*Received 6 June, 2020*