

Е.В. ЛУКЬЯНЕНКО, к.э.н.,

Институт экономики промышленности НАН Украины

ТРАНСАКЦИОННЫЕ ИЗДЕРЖКИ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ ВНЕШНЕТОРГОВЫХ НАЛОГОВ

Принятие эффективных управленческих решений в значительной степени зависит от точной оценки выгод и затрат. В свою очередь, некачественная оценка затрат может привести к недополучению выгод, доходов. Важным элементом такого процесса является оппортунистическое поведение, которое может проявляться, в частности, в виде уклонения от уплаты налогов и других обязательных платежей.

На сегодняшний день в Украине при анализе деятельности экономических субъектов традиционно учитываются, прежде всего, операционные, производственные затраты, тогда как на практике экономические субъекты наиболее информированы именно относительно транзакционных, неявных расходов, связанных с согласованием взаимных действий, защитой прав собственности, поиском информации и т.п. – затрат, которые прежде всего определяют реальную цену деятельности экономического субъекта на рынке. Таким образом, недостаточная информированность государства (контролирующего субъекта) относительно реального положения дел приводит к тому, что ожидаемые результаты (например, поступления средств в бюджеты различных уровней) не совпадают с фактическими.

Значительный удельный вес в общей сумме налогов, собираемых в Украине занимают налоги, связанные с внешнеэкономической деятельностью (пошлина, НДС при импорте, акцизный сбор с импортируемых в Украину товаров. Так, за 2008 г. доля налогов, собираемых Государственной таможенной службой Украины, составила 53% [5].

Если в целом проблема транзакционных издержек уже достаточно рассматривалась в литературе [3; 6; 8; 11; 14; 15], то в предметной области таможенного дела этой проблеме уделяется недостаточно внимания, о чем свидетельствует отсутствие научных материалов по данной тематике.

Уклонение от уплаты внешнеторговых налогов проявляется чаще всего в виде контрабанды и «серого импорта». Согласно Уголовному кодексу Украины, под контрабандой понимается перемещение товаров через таможенную границу Украины в обход таможенного контроля или с утаиванием от таможенного

контроля, совершенное в крупных размерах, а также незаконное перемещение исторических и культурных ценностей, ядовитых, сильнодействующих, радиоактивных или взрывчатых веществ, оружия и боеприпасов (кроме гладкоствольных охотничьих ружей и боеприпасов к ним), а также стратегически важных сырьевых товаров, в отношении которых законодательством установлены соответствующие правила вывоза за пределы Украины [4].

Под термином «серый импорт» понимают товары, которые провозятся в страну с занижением тарифных платежей за счет недостоверного декларирования. Однако, с точки зрения Таможенного и Уголовного кодексов, «серый импорт» является по своему содержанию контрабандой, «закамуфлированной» под легальный ввоз товара [1].

Как уже отмечалось, контрабанда и «серый импорт» являются отдельными случаями общего явления, которое называется «уклонение от уплаты налогов», однако имеют свои особенности, связанные с процедурой оплаты внешнеторговых налогов. В частности, такие налоги уплачиваются непосредственно в момент пересечения товаром границы, что обуславливает определенные особенности процедуры контроля за их уплатой и выявления уклонения от налогов.

Следует отметить, что большинство теоретических работ, посвященных анализу уклонения от уплаты налогов на внешнюю торговлю, рассматривает контрабанду и «серый импорт» без учета особенностей уплаты таких налогов.

В частности, классические модели J. Bhagwati и V. Hansen (1973) оперируют контрабандными издержками для страны вывоза, поскольку контрабандисты получают худшие условия торговли. Разработанные модели учитывают как легальную, так и нелегальную торговлю лишь в условиях, когда внутренняя цена рассчитывается как мировая цена плюс тариф. Теоретическое моделирование показало, что в условиях существования двух форм торговли, контрабанда не способна улучшить благосостояние, поскольку она приводит к потере та-

© Е.В. Лукьяненко, 2009

рифных доходов без изменений искажений внутренней цены. Также в этой модели легальная и нелегальная торговля могут сосуществовать лишь при условии, что действительные контрабандные затраты ресурсов на единицу товара равны тарифной ставке. При наличии риска при контрабанде, понятно, что необходимы реальные издержки контрабанды для того, чтобы выйти на сосуществование совместной торговли, которая состоит из легальной торговли и контрабанды. Когда возникает необходимость в расходах реальных ресурсов, также понятно, что определение легальной/нелегальной торговли будет иметь различное влияние на благосостояние [9]. На основании этого аргумента, в литературе появились другие модели. М. Sheikh (1974) также рассматривал возможность сосуществования легальной и нелегальной торговли только в условиях, когда внутренняя цена равна мировой плюс тариф. В этом случае, когда ожидаемые издержки контрабанды вследствие риска на единицу товара меньше, чем ставка тарифа, начинается контрабандная деятельность; она продолжается до того момента, когда увеличение издержек вследствие риска на единицу равно ставке тарифа. При отсутствии каких-либо издержек вследствие риска, Sheikh пришел к выводу, что уровень благосостояния при наличии контрабанды является идентичным ситуации без контрабанды, если уровень внутренних цен, обусловленный тарифом, поддерживается за счет сосуществования легальной торговли и контрабанды [17].

В работе М. Pitt (1981) доказано, что контрабанда требует затрат реальных ресурсов в виде доли импорта, которая «исчезает» в процессе нелегального импорта. М. Pitt показал, что в этих условиях последствия влияния на благосостояние являются неопределенными [16].

L. Martin и A. Panagariya (1984) в своем исследовании за основу приняли модель Pitt, однако дифференцировали реальные издержки контрабанды для разных фирм. Такие реальные издержки вновь принимали вид доли утраченного или «пропавшего» при контрабанде импорта. Эндогенное определение издержек контрабанды не решало проблему неоднозначности благосостояния. Ценовое неравенство сокращает внутреннюю цену, которая сформировалась за счет вызванного тарифом искажения цены, однако реальные издержки контрабанды приводят к ухудшению нормы трансформации между экспортом и импортом [13].

М. Lovely и D. Nelson (1995) в своей работе исследовали ресурсные издержки контрабанды, в том числе, в условиях растущего тарифа. Поскольку рост тарифа приводит к увеличению внутренней относительной цены и снижению импорта, увеличение издержек контрабанды является достаточным условием для сокращения благосостояния. Однако следует отметить существенный недостаток модели Lovely-Nelson: в ней не учитываются штрафные санкции (контрабандист теряет только прибыль, которую бы он мог получить после реализации изъятых товаров) [12].

Исследования уклонения от уплаты внешнеторговых налогов с позиций институциональных подходов появляются позже.

Как определяет R. Bate (2002) «The main reason that products are smuggled is because *transaction costs* for illegal activity (the cost of finding willing suppliers and distributors, the risk of being caught and punished etc.) are low relative to the gains from undertaking illegal activity. With more extensive and intensive government intervention, the more products will exist where the benefits of smuggling outweigh the costs¹» [7, p.2].

Используя экономическую терминологию, можно утверждать, что имеют место значительные потери, которые порождает сам контрабандный бизнес. Ведение такого бизнеса требует от контрабандистов надлежащего «прикрытия»; таким образом, последние соглашаются на более высокое количество бракованных товаров, значительное количество упаковывания и перепакывания товара во время нелегального пересечения границы, которые часто проводятся различными, иногда довольно оригинальными способами. К тому же, деятельность контрабандистов неизбежно является краткосрочной: для того, чтобы остаться нераскрытыми, они не могут заключать долгосрочные контракты и, соответственно, получать надлежащую прибыль. Наличие это-

¹ «Основной причиной контрабанды является то, что транзакционные издержки на нелегальную деятельность (издержки поиска «согласных» поставщиков и дистрибьюторов, риск разоблачения и наказания и т.п.) являются меньше, чем выгоды, которые можно получить в результате такой нелегальной деятельности. При наличии более интенсивного и экстенсивного государственного вмешательства, большинство товаров будут «существовать» при условии, если выгоды контрабанды превысят ее издержки».

го факта поддерживает на высоком уровне транзакционные издержки контрабандистов [6, p.5].

Подытоживая вышесказанное, следует отметить следующее. Если издержки контрабандиста («серого импортера») в условиях нелегальной деятельности превысят издержки легального перемещения товаров через границу с полной уплатой всех налогов, то уклонение от уплаты налогов не будет иметь места.

К. Джонс, М. Ромер (1989) ссылаются на утверждение о том, что «предельные издержки контрабанды и незаконной торговли возрастают с объемом торговли, т.е. существует отрицательная экономия на масштабе деятельности» [2]. Вместе с тем, J. Cave и P. Reuter (1988) доказали, что, если путь контрабанды уже установлен, начать провозить контрабандой новый товар или расширять объемы незаконно перемещаемого товара уже проще. Возможно, существует экономия на масштабе также при даче взяток или в нелегальной рыночной деятельности. Издержки также могут меняться со временем, когда продавцы лучше узнают, как обойти контроль [10].

Основная цель данной работы – исследовать и классифицировать транзакционные издержки уклонения от уплаты внешнеторговых налогов.

Вспомним, что под уклонением от налогообложения понимаются незаконные способы ухода от уплаты налогов независимо от того, умышленно или неумышленно были совершены эти действия. Способы уклонения от уплаты налогов могут различаться в зависимости от того, на какой из элементов структуры налогового законодательства направлены нарушения, приведшие к неуплате налога. С целью более систематизированного представления об уклонении от уплаты налогов на внешнюю торговлю, можно предложить такую классификацию способов уклонения, а также соответствующих транзакционных издержек (как со стороны нарушителя, так и со стороны государства и инспектора).

I. Незаконные действия с объектом налогообложения, приводящие к сокращению налоговых обязательств.

1. Полное сокрытие объекта налогообложения. Это контрабанда – товар пересекает таможенную границу без уплаты каких-либо налогов, и факт пересечения границы не фиксируется ни в каких таможенных документах.

2. Частичное сокрытие объекта налогообложения:

преднамеренное занижение объемов товаров (работ, услуг), указанных во внешнеэкономическом контракте, с целью уменьшения суммы налоговых обязательств при уплате импортной пошлины;

преднамеренное занижение таможенной (контрактной) стоимости товаров (работ, услуг), указанной во внешнеэкономическом контракте, с целью минимизации уплаты пошлины при осуществлении импортных операций, а также незаконного формирования налогового кредита по НДС. Также с этой целью широко используются бартерные схемы. Зачастую такие способы используют с целью минимизировать налоговые обязательства по уплате ввозной и вывозной пошлины, акцизного сбора с ввезенных товаров и НДС с ввезенных товаров (работ, услуг).

преднамеренное завышение таможенной (контрактной) стоимости товаров при экспорте товаров, путем осуществления псевдоэкспортных операций, в результате чего к возмещению подаются большие суммы налога.

3. Смена объекта налогообложения.

а) преднамеренная неверная классификация товара, который ввозится, по стране происхождения (например, импорт товаров, происхождением из стран СНГ – кроме стран Балтии – проходит в режиме свободной торговли, т.е. взимаются нулевые ставки ввозной пошлины) путем использования поддельных сертификатов страны происхождения товара. Особенность таких сертификатов перемещения заключается в том, что, в отличие от многих других подобных документов, удостоверяющих качество, соответствие нормам,хождение радиологического, санитарного контроля, они не являются обязательным документом. Но статус происхождения из определенной страны может предоставить товару значительные льготы в налогообложении при пересечении таможенной границы Украины или того государства, с которым Украина подписала соглашение о свободной торговле или режиме наибольшего благоприятствования;

б) преднамеренная неверная классификация по УКТ ВЭД ввозимого товара, с целью обложения его по меньшей ставке ввозной пошлины, использование «товара прикрытия»;

в) использование давальческих схем. Классификация товара как давальческого сырья позволяет освободить импорт от уплаты соответствующих пошлин. Также существует схема уклонения от уплаты налогов путем вывоза продукции, произведенной из давальче-

ского сырья, которая приобретает в результате переработки украинское происхождение, с последующим обратным ввозом на таможенную территорию без обложения ввозной пошлиной.

II. Незаконное изменение базы налогообложения, что приводит к уменьшению налоговых обязательств. Речь идет, прежде всего, об уклонении от уплаты налогов путем нецелевого использования льгот, которые предоставляются законодательством Украины некоторым категориям граждан:

пользование таможенными льготами, которые имеют неприбыльные организации (общества инвалидов, ветеранов), для провоза товаров, которые идут не по назначению («инвалидные» схемы);

использование технопарков, имеющих льготы, связанные с выполнением научных разработок, для нецелевых операций;

использование законодательства о защите иностранных инвестиций. Речь идет об использовании судебных решений, принятых на основе сомнительной трактовки положений Закона Украины «Об иностранных инвестициях» в отношении отсутствия законодательного запрета на использование налоговых векселей при импорте отдельных видов товаров.

уклонение от уплаты налогов путем возобновления в судах льгот для субъектов, зарегистрированных в СЭЗ и ТПР.

Также к этой группе можно отнести ввоз/вывоз товаров в режиме временного ввоза/вывоза. При этом не платятся никакие сборы и налоги.

III. Проведение бестоварных операций

Для уклонения от уплаты импортного НДС используются схемы псевдоимпорта – плательщик НДС подает грузовую таможенную декларацию на товары или услуги, фактических поставок которых не происходит. Тогда сумма начисленного НДС в составе договорной цены перечисляется на лоро-счет, минуя бюджет. Для уклонения от уплаты экспортного НДС фиктивными документами оформляются несуществующие операции с соблюдением установленных реквизитов и процедур.

В своей сводной классификации транзакционных издержек Р. И. Капелюшников, определяет издержки поиска информации, издержки измерения, издержки спецификации и защиты прав собственности, издержки оппортунистического поведения, к которым относятся издержки морального риска и издержки, связанные с возможным вымогательством [3].

К транзакционным издержкам наруши-

теля можно отнести следующие.

Издержки поиска информации, необходимой для перемещения товаров через границу противозаконным путем. Также нарушитель должен знать, возможно ли будет найти покупателей на товар (это важно как для контрабанды, так и для «серого импорта»: в случае «серого импорта» официально платится отдельная сумма в виде налогов, надо ее «отбить», однако в контрабанде издержки обычно выше, чем в условиях «серого импорта»); по какой цене рынок будет способен приобрести товар, если операция по незаконного ввоза/вывоза будет успешной; существуют ли аналогичные товары на рынке страны-импортера и какого качества и т.п.

Издержки ведения переговоров. В данном случае можно определить два типа контрактов. Формальный контракт – это контракт, который заключается между государством и экономическим субъектом и имеет вид законодательных актов.

Неформальный контракт заключается в случае дачи взятки между таможенным инспектором и нарушителем: инспектор соглашается с неполным выполнением формального контракта за определенную сумму. Подобное обстоятельство обычно имеет в виду, что выполняется формальный контракт.

В случае взятки, если инспектор задействован в теневой схеме, нарушитель несет расходы ведения переговоров. Теневые схемы, связанные с неполной уплатой внешнеторговых налогов в любом случае предусматривают переговоры с инспектором, поскольку налицо неполное выполнение формального контракта. Это означает, что должны быть оформлены соответствующие бумаги (накладная, ГТД и т.п.). А инспектор должен быть проинформирован о неполной уплате налогов.

К транзакционным издержкам инспектора можно отнести следующие.

Издержки поиска информации, связанные с процедурой контроля над перемещением товаров через границу.

Издержки ведения переговоров в случае выполнения неформального контракта.

Издержки оппортунистического поведения, в частности «вымогательство» для себя определенного вознаграждения (взятки) за выполнение неформального контракта.

К транзакционным издержкам государства можно отнести следующие.

Издержки поиска информации, связанные с разоблачением контрабанды и нефор-

мальных контрактов, если последние имеют место.

Издержки измерения, которые заключаются в оценке ущерба, причиненного контрабандой и неполной уплатой внешнеторговых налогов.

Издержки защиты прав собственности возникают в случае разоблачения неформального контракта. Обычно это влечет за собой соответствующее судебное производство дела о контрабанде или неполной уплате внешнеторговых налогов.

Издержки оппортунистического поведения, в частности расходы «морального риска». Условия формального контракта заключаются

в том, что государство – одна сторона – полагается на вторую сторону – экономического субъекта (который может быть нарушителем) в том, что последний будет исполнять положения формального контракта. Для государства информация о поведении экономических субъектов стоит довольно дорого, поэтому субъекты имеют возможность уклоняться от выполнения условий формального контракта, т.е. от уплаты соответствующих налогов, связанных с внешней торговлей товарами.

Приведенные выше рассуждения, утверждения и выводы для наглядности сведены в виде таблицы (табл. 1).

Таблица 1

Трансакционные издержки предпринимателя, инспектора и государства в случае уклонения от уплаты внешнеторговых налогов

| | Предприниматель | Инспектор | Государство |
|---|-----------------|-----------|-------------|
| Издержки поиска информации | + | + | + |
| Издержки ведения переговоров | +/- | +/- | - |
| Издержки измерения | - | - | + |
| Издержки спецификации и защиты прав собственности | - | - | + |
| Издержки оппортунистического поведения, а именно: | | | |
| - издержки морального риска | - | - | + |
| - вымогательство | + | + | - |

Таким образом, в процессе уклонения от уплаты внешнеторговых налогов путем контрабанды или использования «серого импорта» все субъекты этой схемы (нарушитель, таможенный инспектор, государство) несут определенные трансакционные издержки.

На сегодняшний день определение направлений борьбы с контрабандой и теневыми схемами «серого импорта» невозможно без учета трансакционных издержек. Этот аспект требует дальнейших научных исследований, в частности количественного определения этих издержек. В свою очередь, это позволит повысить качество предупреждения уклонения от уплаты внешнеторговых налогов, и, как следствие, повысить управляемость системы международной экономики в целом.

Литература

1. Глоссарий таможенных терминов [Электронный ресурс]. – Федеральная таможенная служба России. – Режим доступа:

<http://www.customs.ru/ru/dictionary/#286=573>

2. Джонс К. Моделирование и измерение параллельных рынков в развивающихся странах (пер. И.Н. Басова) / К. Джонс, М. Ромер // Экономическая теория преступлений и наказаний. Реферативный журнал. – Вып. 2. Неформальный сектор экономики за рубежом. / Под ред. Л. М. Тимофеева, Ю. В. Латова. – М.: РГГУ, 2000. – <http://corruption.rsuh.ru/magazine/2/n2-15.shtml#1>

3. Капелюшников Р.И. Экономическая теория прав собственности (методология, основные понятия, круг проблем) / отв. ред. д.э.н., проф. В.Н.Кузнецов. – М: ИМЭМО, 1990.

4. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. №2341-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – №25-26. – Ст.131. – (зі змін та допов.).

5. Повідомлення прес-служби Міністерства фінансів України про виконання плану доходів загального фонду державного бюджету [Електронний ресурс]. – Міністерство фінансів України. – Режим доступу:

http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=188354

6. Allen D.W. Transaction costs / D.W. Allen // Simon Fraser University. – 1999. – 34 p.

7. Bate R. Smuggling – the unintended consequence of government intervention / R. Bate // October 2000. – 11 p.

8. Barzel Y. An Alternative Approach to the Analysis of Taxation / Y. Barzel // Journal of Political Economy. – Vol.84. – №6. (Dec., 1976). – P.1177-1197.

9. Bhagwati J. A Theoretical Analysis of Smuggling / J. Bhagwati, B. Hansen // The Quarterly Journal of Economics. – Vol.87. – №2. (May, 1973). – P.172-187.

10. Cave J.A. The Interdictor's Lot: A Dynamic Model of the Market for Drug Smuggling Services / J.A. Cave, P. Reuter // The RAND Publication Series. – Feb., 1988. – 80 p.

11. Demsetz H. The Cost of Transacting / H. Demsetz // The Quarterly Journal of Economics. – Vol. 82. – №1. (Feb., 1968). – P.33-53.

12. Lovely M.E. Smuggling and welfare in a Ricardo-Viner economy / M.E. Lovely, D. Nelson

// Journal of Economic Studies. – Vol. 22. – №6. – 1995. – pp. 26-45.

13. Martin L. Smuggling, trade and price disparity: A crime-theoretic approach / L. Martin, A. Panagariya // Journal of International Economics. – Vol.17. – Issues 3-4 (Nov.1984). – P.201-217.

14. Milne F. Taxation and Transaction Costs in a General Equilibrium Asset Economy / F. Milne, J. Xing // Queen's University. – 2006. – №10. – 26 p.

15. Ning W. Measuring Transaction Costs: An Incomplete Survey / W. Ning // The University of Chicago. – February 2003. – 14 p.

16. Pitt M. Smuggling and price disparity / M. Pitt // Journal of International Economics. – 1981. – №11. – P.447-458.

17. Sheikh M.A. Smuggling, production and welfare / M.A. Sheikh // Journal of International Economics. – Vol.4. – Issue 4 (Nov.1974). – P.355-364.

Статья поступила в редакцию 15.06.2009

І.Г. ЯНЕНКОВА, к.е.н., доцент,

Інститут економіки та прогнозування НАН України

ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ РЕСУРС ІННОВАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ У КОНТЕКСТІ ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОГО РОЗВИТКУ

Ретроспектива економічного розвитку 90-х років та початку XXI ст. вказує на прагнення активної діяльності у напрямі розвитку інновацій і зростаючу заклопотаність урядів багатьох країн щодо конкурентоспроможності на основі інноваційних чинників. Зазначене, в свою чергу, спонукало більшість країн так званого наздоганяючого розвитку (до яких відносяться і Україна) до пошуку відповідної інноваційної політики. Зокрема, у нових державах-членах ЄС затребуваними стали ті положення політики, що стосуються стимулювання інноваційної діяльності. У більшості країн Центральної та Східної Європи (у тому числі, Росія, Україна, Білорусь, Казахстан) було введено в дію широкий набір інструментів нормативно-правового забезпечення інноваційної політики. Конкретно для України, поточний період можна охарактеризувати як період інтенсивного нагромадження знань про інноваційну політику, особливо на транснаціональній основі, а

також як період теоретичного та нормативно-законодавчого усвідомлення концептуальних положень інноваційної політики.

Однак, комплексний аналіз характеру науково-технологічних та інноваційних процесів [1-3] показує, що в нашій країні спостерігається суттєве відставання процесу управління інноваційною діяльністю і, як результат, низький рівень якісного економічного зростання через відсутність відповідного інституційного середовища (в системному плані – через відсутність сучасного формату НІС).

У численних сучасних дослідженнях, що стосуються рушійних сил взаємозалежних процесів розвитку інноваційної діяльності, підвищення конкурентоспроможності й економічного зростання [4], все частіше відзначається ключова роль інституціонального середовища. Крім того результати емпіричних до-

© І.Г. Яненко, 2009