

О НЕРЕШЕННЫХ ПРОБЛЕМАХ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В СОВРЕМЕННОЙ РОССИИ

© 2020 А.В. Ильин*

Предметом исследования является состояние налогового контроля как значимого института налоговой системы России. Анализ структуры начислений НДС, налога на прибыль и НДФЛ индивидуальных предпринимателей в совокупности со статистикой создания организаций указывает на высокую актуальность проблемы необоснованности налоговой выгоды налогоплательщика по фиктивным хозяйственным операциям с проблемным контрагентом, которая активно проявляется независимо от субъекта налога, режима налогообложения и метода определения доходов и расходов. Цель статьи - разработка механизмов противодействия получению налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды по фиктивным хозяйственным операциям с проблемным контрагентом. Автором проведено исследование экономической литературы, практики налогообложения и статистики, отмечены невыявление налоговыми органами налоговых правонарушений, сокращение объемов налогового контроля, что компенсируется повышением государством налоговой нагрузки. Сделан вывод о целесообразности создания единой, автоматизированной системы налогового контроля сплошным методом, выявляющей у участников хозяйственных операций нестыковки в налоговых декларациях по всем налогам, в исчислении которых участвует налоговая выгода налогоплательщика.

Ключевые слова: налог, налоговая проверка, налоговый спор, налоговое администрирование, защита прав налогоплательщика.

Основные положения:

- ♦ проведено исследование структуры начислений НДС, налога на прибыль организаций, НДФЛ индивидуальных предпринимателей, статистики создания и ликвидации организаций;
- ♦ выявлены существенные недостатки в организации налогового контроля;
- ♦ доказан нерешенный характер проблемы необоснованной налоговой выгоды налогоплательщика по шести налогам, исчисление которых предусматривает уменьшение налоговой базы либо налога на суммы, начисленные (уплаченные) контрагенту по хозяйственной операции;
- ♦ сделан вывод о целесообразности создания единого, автоматизированного налогового контроля по всем налогам, в исчислении которых участвует налоговая выгода налогоплательщика.

Введение

Как известно, налоговый контроль является значимой составляющей налоговой системы России. От него зависит состояние всего процесса налогообложения, начиная от установления и введения налогов и заканчивая рассмотрением спора между налогоплательщиком и налоговым органом. Эффективность и качество налогового контроля во многом определяют социальное и экономическое развитие страны.

Исследованию сущности и содержания налогового контроля посвятили свои работы такие современные российские и зарубежные экономисты, как Л.И. Гончаренко, В.А. Кашин, И.А. Майбуров, Л.П. Павлова, В.Г. Пансков,

Д.Г. Черник, А. Готера, В. Донг, Т. Кристенсен, Б. Лиу, Ф. Лэнен, Ф. Насцименто.

В последние годы ФНС России регулярно указывает на сокращение теневого сектора экономики и увеличение налоговых поступлений, многократно превышающих рост ВВП. Действительно, налоговые органы добились значительных успехов в налоговом администрировании, активно развивают использование новых цифровых технологий, обладающих большим потенциалом для качественного изменения налогового контроля и повышения собираемости налогов, что справедливо отмечается в работах ученых и практиков. Вместе с тем, в современной России налоговый контроль имеет целый ряд серьез-

* Ильин Андрей Владимирович, кандидат экономических наук, доцент Сибирского института управления - филиала РАНХиГС, г. Новосибирск. E-mail: ilinav2007@mail.ru.

ных проблем, о которых не упоминается в экономической литературе.

Целью статьи является разработка механизмов противодействия получению налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды по фиктивным хозяйственным операциям с проблемным контрагентом.

Методы

Представленный в статье обзор построен на анализе отечественных и зарубежных исследований, посвященных налоговому контролю, на анализе законодательства о налогах и сборах, практики налогообложения и статистики ФНС России.

Потребность в разработке и совершенствовании механизмов противодействия уклонению от уплаты налогов обусловила необходимость решения сразу двух задач: теоретико-познавательной и практической. Использование системного и комплексного подхода, сравнительного анализа и синтеза к исследованию налогового контроля позволило выявить значимые недостатки в практической деятельности налоговых органов, отрицательно влияющие на справедливость и эффективность налоговой системы России.

Результаты

Проблема необоснованности налоговой выгоды налогоплательщика по фиктивным хозяйственным операциям с проблемным контрагентом, вызывающая появление налоговых разрывов, актуальна не только для НДС, но и для иных российских налогов, что недостаточно учитывается в законодательстве о налогах и сборах и практической деятельности налоговых органов.

Как известно, налогоплательщиками по НДС признаются организации и индивидуальные предприниматели, которые также исчисляют и уплачивают, соответственно, налог на прибыль и НДФЛ. С экономической точки зрения добавленная стоимость определяется как разность стоимости произведенного продукта и стоимости сырья, материалов, комплектующих и услуг, необходимых для его производства.

Следовательно, исключение у налогоплательщика из-за проблемного контрагента налоговых вычетов по НДС по соответствующей налоговой ставке, приходящихся на сто-

имость сырья, материалов, комплектующих и производственных услуг, предполагает одновременное исключение из расходов для целей налогообложения самой стоимости данного сырья, материалов, комплектующих и производственных услуг по налогу на прибыль и НДФЛ. По фиктивным хозяйственным операциям с проблемным контрагентом также должны исключаться из расходов налогоплательщика для целей налогообложения стоимость сырья, материалов, комплектующих и производственных услуг при УСН и ЕСХН, а также налоговые вычеты по акцизу по подакцизным товарам.

Таким образом, в налоговой системе России имеется шесть налогов, конструкции которых предусматривают уменьшение налогоплательщиком налоговой базы либо налога на суммы, начисленные (уплаченные) контрагенту по хозяйственной операции. Поскольку в их исчислении всегда участвуют суммы, начисленные (уплаченные) налогоплательщиком контрагенту по хозяйственной операции (налоговая выгода), то отражение налогоплательщиками в налоговых декларациях хозяйственных операций с проблемным контрагентом должно являться предметом налогового контроля по НДС, налогу на прибыль, НДФЛ, акцизам, ЕСХН и единому налогу при УСН. В наших публикациях мы называем такие налоги взаимосвязанными, указываем на их экономические особенности, формулируем методологические принципы и доказываем необходимость единообразного подхода в регулировании взаимосвязанного налогообложения.

В целях налогового контроля важно обратить внимание на общий характер проблемы необоснованности налоговой выгоды налогоплательщика из-за проблемного контрагента, которая в современной России активно проявляется независимо от субъекта налога, применяемого режима налогообложения и метода определения доходов и расходов. Для уклонения от налогообложения на практике используется не один НДС, которому уделяется все внимание исследователей в экономической литературе и представителей ФНС России в публичных выступлениях, а шесть налогов, в исчислении которых участвует налоговая выгода налогоплательщика.

Анализ налоговой статистики (формы 1-НДС, 5-П, 1-ДДК), представленный в табл. 1, показывает, что в ответ на функционирование системы АСК НДС 2 налогоплательщики начинают убирать фиктивные хозяйственные операции из декларирования НДС, но оставляют их в декларировании налога на прибыль и НДФЛ. Так, за период с 2013 по 2017 г. отношение налоговых вычетов по НДС к сумме НДС по налогооблагаемым объектам уменьшилось на 1,5 п.п. - с 93,9% до 92,4%, отсюда выросла собираемость НДС, а отношение расходов к доходам по налогу на прибыль организаций и НДФЛ индивидуальных предпринимателей снизилось только на 0,2% и 0,6%, соответственно. В абсолютных значениях данная разница исчисляется в многомиллиардных суммах.

ют уточненные налоговые декларации и уменьшают налоговые вычеты по НДС, но оставляют неизменной всю стоимость товаров, работ, услуг для исчисления налога на прибыль и НДФЛ по хозяйственным операциям с одним и тем же проблемным контрагентом. Полученные от него бухгалтерские документы не могут одновременно учитываться налогоплательщиком по одному налогу и не учитываться по другому налогу.

Выявление налоговым органом фиктивной хозяйственной операции предполагает, что она должна быть полностью убрана из сферы налогообложения. Напротив, если хозяйственная операция является реальной и обязательство исполнено именно контрагентом, то она должна быть в полном объеме учтена налогоплательщиком по всем на-

Таблица 1

Динамика структуры начислений НДС, налога на прибыль организаций и НДФЛ индивидуальных предпринимателей за период 2006-2017 гг., %*

Год	Отношение расходов к доходам		Отношение налоговых вычетов по НДС к сумме налога по налогооблагаемым объектам
	Налог на прибыль организаций	НДФЛ, уплачиваемый индивидуальными предпринимателями	
2006	92,7	-	88,2
2007	93,3	-	92,2
2008	92,2	95,6	92,9
2009	92,7	96,5	92,9
2010	94,2	96,4	92,8
2011	95,0	96,5	93,3
2012	95,0	96,5	93,8
2013	96,1	95,9	93,9
2014	97,7	95,9	93,6
2015	96,8	95,6	93,2
2016	95,5	95,3	93,0
2017	95,9	-	92,4

* Рассчитано автором по данным ФНС России.

Исследование налоговой статистики, приведенной в табл. 1, доказывает наличие недостатков в практической деятельности налоговых органов, которые сосредоточены только на НДС. Во всех регионах России найдется множество примеров проведения камеральных налоговых проверок у организаций и индивидуальных предпринимателей по НДС и одновременное отсутствие камеральных налоговых проверок у этих же налогоплательщиков по налогу на прибыль и НДФЛ.

Мы находим нелогичной практику налогообложения, при которой налогоплательщики по требованиям налоговых органов пода-

логам. При этом уместно обратить внимание не только на налог на прибыль организаций и НДФЛ индивидуальных предпринимателей, но и на расходы при упрощенной системе налогообложения и ЕСХН, куда, несомненно, переведена часть фиктивных хозяйственных операций после внедрения системы АСК НДС 2.

В экономической литературе указывается на недостаточную эффективность камеральных налоговых проверок по налоговой выгоде даже по НДС (в 2015 г. - 6,49%, в 2016 г. - 7,94%)¹. В отношении иных налогов, конструкции которых предусматривают

уменьшение налогоплательщиком налоговой базы либо налога на суммы, начисленные (уплаченные) контрагенту по хозяйственной операции, камеральные налоговые проверки по хозяйственным операциям с проблемным контрагентом фактически не проводятся. В практике налогообложения обычное явление, когда у налогоплательщика отсутствуют камеральные налоговые проверки, а по результатам одной выездной налоговой проверки за налоговые периоды прошлой предпринимательской деятельности налоговый орган начисляет налог на прибыль или НДФЛ, исчисляемые в миллионах рублей.

Отсюда следует вывод о целесообразности создания единой, комплексной автоматизированной системы налогового контроля по всем налогам, в исчислении которых участвует налоговая выгода налогоплательщика. В настоящее время законодательство о налогах и сборах предоставляет налоговым органам полномочия по истребованию у налогоплательщиков первичных и иных документов на камеральную налоговую проверку только по НДС и акцизам.

Несостоятельно говорить об эффективности возможной камеральной налоговой проверки, например, по единому налогу при УСН, так как действующая редакция ст. 88 НК РФ даже не предусматривает права налогового органа на истребование документов, подтверждающих факт и размер расходов, заявленных в налоговой декларации. Поэтому полномочия налоговых органов при проведении камеральной налоговой проверки нужно расширить и усилить налоговый контроль за расходами организаций (индивидуальных предпринимателей) по налогу на прибыль, НДФЛ, ЕСХН и единому налогу при УСН.

Констатируемая налоговыми органами положительная динамика собираемости НДС подтверждается снижением доли налоговых вычетов по налогу с пикового значения в 93,9% в 2013 г. до 92,4% в 2017 г. Однако не стоит забывать о значительно меньшей доле налоговых вычетов по НДС к начисленной сумме НДС в прошлом, например, в 2006 г. 88,2%, в связи с чем уместно сравнивать ее сегодняшнее значение не только с максимально зафиксированным показателем 2013 г.

Более того, в 2002 г. доля налоговых вычетов по НДС к начисленной сумме НДС

составляла всего 79%², а по итогам 2017 г. она на 13,4 п.п. больше (92,4%). Соответственно, стали больше расходы, декларируемые организациями и индивидуальными предпринимателями в рамках применения общего режима налогообложения. При этом почему-то считается, что уровень налоговых правонарушений и количество налогоплательщиков, умышленно нарушающих налоговое законодательство, в 2017 г. значительно ниже, чем в начале 2000-х гг.

ФНС России заявляет о серьезном сокращении объема фиктивных хозяйственных операций. В то же время в экономической литературе высказываются иные точки зрения, доказывается невысокая собираемость налогов³, страховых взносов⁴, а также рост теневого сектора экономики⁵.

В 2017 г. опубликована информация о выявлении по итогам 2016 г. в декларациях по НДС 3,2 млн налоговых разрывов на общую сумму 2,6 трлн руб. при сопоставимой сумме собранного НДС 2,7 трлн руб.⁶ Одновременно на примерах отдельных регионов указывается на незначительное число деклараций по НДС с низким налоговым риском (14,4%) и большую долю (72,3%) неустрашимых расхождений в декларациях по НДС⁷. Мы уверены в существовании большой разницы между возможностью налоговых органов благодаря АСК НДС 2 “видеть” 15 млрд хозяйственных операций налогоплательщиков за год и действительным отсутствием налоговых разрывов в налоговых декларациях организаций и индивидуальных предпринимателей.

Здесь очень уместно обратиться к статистике ФНС России (форма 1-ЮР), касающейся создания и прекращения деятельности организаций, наглядно иллюстрирующей проблему необоснованности налоговой выгоды налогоплательщика по фиктивным хозяйственным операциям с проблемными контрагентами (табл. 2).

В целом с 2013 г. (с момента появления системы АСК НДС) видна тенденция к росту числа зарегистрированных организаций. Более того, если сопоставить периоды 2004-2007 гг. и 2013-2018 гг., можно отметить нелогичное, гораздо меньшее количество организаций, созданных в годы экономического роста, чем в годы стагнации, рецессии,

Динамика организаций, зарегистрированных и прекративших деятельность за период 2004-2018 гг.*

Год	Организации, тыс. ед.			
	зарегистрированные	прекратившие деятельность в связи		
		с реорганизацией	с ликвидацией	по решению регистрирующего органа
2004	358,7	18,9	44,2	0,1
2005	435,7	27,2	49,5	17,9
2006	465,6	31,4	75,4	270,5
2007	431,1	36,6	66,5	317,7
2008	446,2	35,8	50,6	247,3
2009	292,0	36,8	45,1	181,0
2010	286,6	42,7	55,6	156,1
2011	172,8	49,6	53,4	460,8
2012	394,2	39,0	46,9	399,3
2013	446,6	43,8	55,5	357,2
2014	417,5	56,9	55,2	366,0
2015	488,1	78,1	71,3	181,8
2016	459,6	47,9	72,4	655,8
2017	453,6	20,0	76,2	546,5
2018	377,6	13,6	81,8	573,5

* По данным ФНС России.

неоднократного ужесточения законодательной базы и функционирования модернизированного налогового контроля, сплошным методом выявляющего у участников хозяйственных операций нестыковки в налоговых декларациях по НДС.

Бывший руководитель ФНС России доктор экономических наук А.Э. Сердюков в 2006 г. справедливо писал, что более 50% организаций создаются для участия в схемах уклонения от налогообложения⁸. Именно они использовались налогоплательщиками в качестве проблемных контрагентов по фиктивным хозяйственным операциям.

Сравнение ежегодного количества зарегистрированных организаций с учетом общеизвестного нежелания инвестировать, заниматься предпринимательской деятельностью⁹ и высоких рисков в экономике, по нашему мнению, не позволяет утверждать о снижении в последние годы числа создаваемых организаций, применяемых для уклонения от уплаты налогов. В лучшем случае их количество носит неизменный характер.

Поэтому, скорее всего, происходит процесс усложнения схем уклонения от налогообложения, предполагающий увеличение цепочки хозяйственных операций между налогоплательщиком и проблемным контрагентом

и требующий большее количество созданных юридических лиц с меньшим периодом “предпринимательской деятельности”. Такой подход позволяет дробить стоимость товаров, работ, услуг, приобретенных налогоплательщиком у проблемных контрагентов для снижения риска назначения налоговым органом выездной налоговой проверки, который при ее планировании ориентируется лишь на значительные и ежегодно возрастающие суммы доначисленных налогов.

Так, за 2018 г. средняя сумма доначисленных налогов по выездной налоговой проверке в целом по РФ составила у организаций 17 млн руб., у индивидуальных предпринимателей 3,8 млн руб., у иных физических лиц 2,4 млн руб. Соответственно, часть налоговых правонарушений, имеющих несколько меньшие суммы неуплаченных налогов, в силу только одного этого фактора может выпадать из сферы выездных налоговых проверок.

Таким образом, анализ структуры начислений НДС, налога на прибыль организаций и НДФЛ индивидуальных предпринимателей в совокупности со статистикой создания организаций позволяет сделать вывод о сохраняющейся высокой актуальности для налоговой системы России проблемы необоснован-

ной налоговой выгоды налогоплательщика по фиктивным хозяйственным операциям с проблемными контрагентами. Ее только частично начали решать с внедрением и функционированием АСК НДС.

Не обсуждается в экономической литературе актуальная проблема исключения из ЕГРЮЛ организаций, имеющих явные налоговые правонарушения. Если в любом налоговом органе на территории любого региона обратиться к актам налоговых проверок, предметом которых выступала необоснованная налоговая выгода налогоплательщика по фиктивным хозяйственным операциям с проблемным контрагентом, можно увидеть одну и ту же, неизменную картину.

После совершения хозяйственных операций с налогоплательщиком организация, являющаяся проблемным контрагентом, получив выручку от реализации товаров, работ, услуг и не уплатив с нее налоги, в конечном итоге или исключена из ЕГРЮЛ по решению налогового органа, или ликвидирована. Поэтому множество актов налоговых проверок является убедительным доказательством исключения из ЕГРЮЛ организаций, имеющих явные налоговые правонарушения.

На страницах журнала «Налоговый вестник» опубликовано буквально следующее: «В 2015 году запущен программный комплекс АСК НДС 2, благодаря которому удалось снизить количество компаний с высокой степенью риска с 1,7 млн в 2011 году до 650 тысяч в январе 2016 года»¹⁰. На самом деле анализ отчета 1-ЮР ФНС России указывает на простое исключение данных организаций из ЕГРЮЛ по решениям налоговых органов в связи с отсутствием в течение последних 12 месяцев операций по банковским счетам и непредставлением документов отчетности, к которому АСК НДС 2 не имеет никакого отношения.

Только за период 2012-2014 гг. из ЕГРЮЛ в административном порядке исключили 1122,5 тыс. организаций, причем подчеркнем, ссылаясь на ФНС России, имеющих высокую степень налогового риска, т.е. явные налоговые правонарушения. Анализа и сопоставления налоговых деклараций и банковских операций за пределами 12 месяцев и выездных налоговых проверок у указанных налогоплательщиков не проводилось. Обращает на себя

внимание очевидная несоразмерность объема проведенных выездных налоговых проверок в 2011 и 2015 гг. (51,6 тыс. и 26,1 тыс., соответственно) количеству налоговых правонарушителей и масштабам неуплаты налогов.

Уместно отметить впечатляющую положительную динамику организаций, прекративших деятельность по решениям налоговых органов с 2004 г. Их число составило в 2016 г. 655,8 тыс., в 2017 г. 546,5 тыс., в 2018 г. 573,5 тыс. Нет никаких оснований полагать, что подавляющее большинство данных организаций создавалось не для участия в качестве проблемных контрагентов в схемах уклонения от уплаты налогов, и по аналогии с организациями, исключенными из ЕГРЮЛ по решениям налоговых органов в 2012-2014 гг., они не имеют высокую степень налогового риска.

В России наблюдается рост числа организаций, прекративших деятельность в связи с ликвидацией. За период 2004-2018 гг. он составил 85% и в абсолютном выражении достиг 81,8 тыс. организаций. Вызывает большие сомнения соответствие показателей налоговых деклараций данным выписок по операциям по счетам в банках значительной части указанных организаций и обоснованность их налоговой выгоды. Такие организации могли как пользоваться услугами проблемных контрагентов, так и удовлетворять спрос налогоплательщиков на уклонение от уплаты налогов.

В теории, к должностным лицам налоговых органов здесь может возникнуть множество разных вопросов, касающихся неистребования документов, непроведения налоговых проверок, неприостановления операций по счетам в банках. На практике, думается, их нет.

На практике имеется другое. Осуществление незаконопослушными налогоплательщиками фиктивных хозяйственных операций, не пресекаемых налоговым контролем, приводит к получению конкурентных преимуществ. Они оставляют в собственном распоряжении больше денежных средств, могут снизить себестоимость товаров, работ, услуг и имеют возможность предложить меньшую цену на свою продукцию.

У законопослушных налогоплательщиков складываются большие издержки, что сти-

мулирует их начинать применять схемы уклонения от налогообложения. Динамика доли налоговых вычетов по НДС к начисленной сумме НДС, расходов к доходам, зарегистрированных и ликвидированных организаций, по нашему мнению, доказывает вовлечение законопослушных налогоплательщиков в фиктивные хозяйственные операции с проблемными контрагентами.

Одним из своих значимых достижений ФНС России заявляет целенаправленное снижение количества выездных налоговых проверок и налоговых споров в арбитражных судах. При одинаковой штатной численности территориальных налоговых органов (146 тыс. человек) в 2000 г. проводилось 700 тыс. документальных проверок¹¹, а в 2018 г., согласно отчету 2-НК, ФНС России проведено всего 14 152 выездные налоговые проверки. В настоящее время регистрируемый процент охвата ими организаций и индивидуальных предпринимателей (около 0,1%) более чем в 10 раз меньше, чем в странах Европейского союза¹².

Однако снижение числа выездных налоговых проверок объективно потребовало альтернативных методов воздействия, и ФНС России предложила концепцию управления поведением налогоплательщиков, обеспечивающую увеличение собираемости налогов методами, не предусмотренными НК РФ. Отсюда появилась актуальная проблема замещения налоговых проверок деятельностью различных комиссий в системе налоговых органов и расширения полномочий правоохранительных органов в налоговых отношениях.

Созданы и активно функционируют комиссии по легализации налоговой базы, теневой заработной плате, убыточным организациям, в работе которых принимают участие представители правоохранительных органов. Целью деятельности таких комиссий является принуждение налогоплательщика к предоставлению уточненной налоговой декларации и самостоятельной доплате налога.

Подобная практика, по нашему мнению, весьма спорна, поскольку она вообще не урегулирована Налоговым кодексом, идет вразрез с детальной регламентацией институциональных правил налогообложения и кодификацией налоговых отношений, о которой как о достижении заявляли в экономической

литературе после вступления в силу части первой НК РФ. Важно обратить особое внимание на то, что замещение налоговых проверок деятельностью комиссий налоговых органов, у которых нет рамок закона, не может негативно не сказываться на частной собственности и лишает налогоплательщиков судебной защиты. Налогоплательщик не может оспорить в арбитражном суде то административное воздействие, которое осуществляют государственные органы.

Отдельного обсуждения в экономической литературе заслуживает вопрос о полноте сумм налогов, предлагаемых комиссиями налогоплательщику к доплате в бюджет. Как известно, главной задачей налоговых органов является контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов. Отсутствие четкой регламентации деятельности комиссий может стать причиной злоупотреблений, приводящих к неполному определению сумм налогов, подлежащих доплате налогоплательщиком в бюджет.

Сокращение количества выездных налоговых проверок стало одной из причин изменения в октябре 2014 г. в налоговой системе России специального порядка возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям. Фактически функции налоговых органов частично заместили деятельностью полиции и следственного комитета.

Сложилась странная для налоговых отношений ситуация. Налоговые органы, обязанные в силу своей компетенции осуществлять налоговый контроль, его масштабы снижают, ссылаясь на новые цифровые технологии и сокращение масштабов уклонения от налогообложения, а правоохранительные органы, не работающие с законодательством о налогах и сборах, отчитываются ростом числа зарегистрированных налоговых преступлений и свои полномочия наращивают.

Соответственно, обостряются институциональные проблемы экономики, связанные с защитой частной собственности и беспрепятственным осуществлением предпринимательской деятельности. Еще более непонятно выглядит процесс сокращения выездных налоговых проверок на фоне повышения налоговой нагрузки.

В бюджетном послании Президента РФ Правительству РФ от 12.04.1999 “О бюджетной политике на 2000 год” сказано: “...мы имеем массовое сокрытие доходов и низкую собираемость налогов, что приходится компенсировать высокими налоговыми ставками. Страдают люди, не имеющие возможность скрывать доходы, люди честные и работающие, которые должны быть опорой, а не жертвой государства”.

Через 13 лет Президент РФ в бюджетном послании Федеральному собранию от 28.06.2012 “О бюджетной политике в 2013-2015 годах” отметил: “Правительство РФ должно принять конкретные меры противодействия уклонению от уплаты налогов, исходя из того, что при увеличении в результате осуществления этих мер налоговых доходов могут быть приняты решения о снижении существующей налоговой нагрузки”.

Таким образом, государство признает наращивание налогообложения для законопослушных налогоплательщиков из-за чужого уклонения от уплаты налогов, которое происходило не только в конце 90-х гг. прошлого века, но происходит и в настоящее время. На низкую собираемость налогов Президент РФ указал в 1999 г., когда доля налоговых вычетов по НДС к начисленной сумме НДС не превышала 80%, а сейчас она намного выше и составляет 92,4%. При этом объемы налогового контроля сократились многократно.

Получается, что не уплаченные законопослушными налогоплательщиками в бюджет налоги могут и не выявляться налоговыми органами, а любые потери налоговых доходов просто компенсируются повышением налоговой нагрузки для всех организаций и физических лиц. Поэтому происходящий в последние годы рост налоговой нагрузки логично связать с сокращением налогового контроля. Однако вряд ли при таком подходе можно говорить о разумном балансе частных и публичных интересов и защите законопослушных налогоплательщиков.

Если с 2013 г. налоговые органы отчитываются ростом собираемости налогов и эффективным налоговым администрированием, то налоговую нагрузку нужно снижать, а не повышать, тем более в условиях стагнации экономики, падения реальных доходов населения и профицита федерального бюджета.

Отказ государства от снижения налоговой нагрузки в такой ситуации прямо указывает на нерешенные проблемы налогового контроля и, главное, на недостаточность его объемов в современной России, которая несправедливо замещается повышением налогов.

Мы не видим ничего неправильного или избыточного в налоговых проверках за самостоятельным исчислением налогов организациями и индивидуальными предпринимателями. Концептуальные основы налогообложения предусматривают самостоятельное исчисление налогов названными категориями налогоплательщиков, что сбалансировано необходимостью проведения у них налоговых проверок. В непосредственные обязанности налогового органа входит подтверждение правильности самостоятельного исчисления налога организациями и индивидуальными предпринимателями.

Если имеется налоговое правонарушение, то налоговый орган обязан его выявить, документально доказать и во всех случаях должен нести ответственность за неполноту начисленного им налога. Подход, при котором налоговые правонарушения у правонарушителей не выявляются либо выявляются не в полном объеме, а все потери налоговых доходов от чужого уклонения от налогообложения компенсируются повышением налоговой нагрузки для законопослушных налогоплательщиков, полагаем несправедливым, неэффективным и недопустимым для налоговой системы современной России.

Обсуждение

Исследование структуры начислений НДС, налога на прибыль, НДФЛ индивидуальных предпринимателей и статистики создания организаций указывает на сохраняющуюся высокую актуальность проблемы необоснованности налоговой выгоды налогоплательщика по фиктивным хозяйственным операциям с проблемным контрагентом. Практика налогообложения доказывает, что указанная проблема характерна для шести налогов и активно проявляется в налоговой системе России независимо от субъекта налога, режима налогообложения и метода определения доходов и расходов.

Для противодействия получению налогоплательщиком необоснованной налоговой

выгоды по фиктивным хозяйственным операциям с проблемным контрагентом целесообразно создать единую, автоматизированную систему налогового контроля, сплошным методом выявляющую у участников хозяйственных операций нестыковки в налоговых декларациях по всем налогам, в исчислении которых участвует налоговая выгода налогоплательщика.

Развитие в будущем новых цифровых технологий в экономике позволяет создать и эффективно применять такую систему налогового контроля. Важно ясно понимать ее большой потенциал и негативные последствия компенсационного повышения налоговой нагрузки для законопослушных налогоплательщиков в связи с отсутствием должного налогового контроля за обоснованностью расходов (убытков) организаций и индивидуальных предпринимателей.

Целесообразно учитывать большее распространение фиктивных хозяйственных операций у малого и среднего бизнеса, применяющих специальные налоговые режимы, положительную динамику декларируемых организациями и индивидуальными предпринимателями расходов и убытков, в том числе по УСН и ЕСХН, а также признание плательщиков ЕСХН с 1 января 2019 г. налогоплательщиками по НДС.

Необходимо увеличить количество налоговых проверок и отказаться от несправедливого повышения государством налоговой нагрузки для законопослушных налогоплательщиков. Налоговые органы должны нести ответственность за непроведение (ненадлежащее проведение) налоговых проверок у налогоплательщиков, имеющих налоговые правонарушения.

Заключение

Налоговый контроль выступает ключевым элементом налоговой системы, и его функционирование определяет гармонизацию интересов участников налоговых отношений и стабильное поступление денежных средств в

бюджет государства. Развитие налогового контроля должно базироваться на предупреждении риска совершения налоговых правонарушений, создании условий, мотивирующих налогоплательщиков к добровольному и полному исполнению налоговых обязанностей, совершенствовании процедур организации сбора налогов.

¹ Налоговики назвали самые частные ошибки в декларациях по НДС // Учет. Налоги. Право. 2017. 7-13 февр. С. 14.

² Бюджетные и налоговые реформы в современном обществе: сравнительный анализ Франции и России : монография / под ред. Л.И. Гончаренко, Е.В. Маркиной. Москва : Финансовый университет, 2011. С. 130.

³ Суслина А.Л., Леухин Р.С. Борьба с теневой экономикой в России: частные аспекты общих проблем // Финансовый журнал. 2016. № 6. С. 56.

⁴ Гурвич Т.Е., Суслина А.Л. Динамика собираемости налогов в России: макроэкономический аспект // Финансовый журнал. 2015. № 4. С. 29.

⁵ Голодец О.Ю. Приоритеты социальной политики // Материалы XVI Международной научной конференции по проблемам развития общества и экономики / отв. ред. Е.Г. Ясин ; Нац. исслед. ун-т "Высшая школа экономики". Москва, 2016. С. 55.

⁶ Как на самом деле инспекторы проверяют декларацию по НДС // Учет. Налоги. Право. 2017. 11-17 апр. С. 12.

⁷ Щербакова И.Г. Проблемы налогового администрирования НДС и пути их решения // Вестник Удмуртского университета. 2017. Т. 27, вып. 3. С. 71.

⁸ Сердюков А.Э. Налоговые новации от ФНС России // Главбух. 2006. № 8. С. 13.

⁹ Альтернативы экономической политики в условиях замедления экономического роста : сб. ст. / под ред. А.А. Аузана, В.В. Герасименко. Москва : Экон. факультет МГУ им. М.В. Ломоносова, 2015. С. 109.

¹⁰ Итоги работы налоговых органов в 2015 г. и основные задачи на 2016 год // Налоговый вестник. 2016. № 3. С. 11.

¹¹ Горский К.В. Некоторые параметры налоговой реформы // Финансы. 2004. № 2. С. 25.

¹² Кириллова О.С. Современные технологии налогового администрирования // Экономическая безопасность и качество. 2018. № 11. С. 71.

Поступила в редакцию 16.01.2020 г.

UNSOLVED PROBLEMS OF TAX CONTROL IN MODERN RUSSIA

© 2020 A.V. Ilyin*

The subject of the study is the state of tax control as a significant institution of the tax system in Russia. An analysis of the structure of VAT, income tax and personal income tax on individual entrepreneurs, together with statistics on the establishment of organizations, indicates a high urgency of the problem of the unreasonable tax benefit of the taxpayer for fictitious business transactions with a problem counterparty, which exists independently of the tax subject, tax regime and method of determining income and expenses. The purpose of the article is to develop mechanisms counteracting unjustified tax benefits from fictitious business transactions with a distressed counterparty by the taxpayer. The author conducted a study of economic literature, taxation practices and statistics, noted the tax authorities' failure to detect tax violations, a reduction in tax control, which is offset by an increase in the state tax burden. It is concluded that it is advisable to create a unified, automated system of tax control using the continuous method, which reveals inconsistencies in business transactions in tax returns for all taxes in the calculation of which the taxpayer's tax benefit is involved.

Keywords: tax, tax audit, tax dispute, tax administration, protection of taxpayer rights.

Highlights:

- ◆ the structure of VAT, corporate income tax, personal income tax of individual entrepreneurs, statistics on the creation and liquidation of organizations were analyzed;
- ◆ the significant deficiencies in the organization of tax control were identified;
- ◆ the unsolved problem of unjustified tax benefit of the taxpayer on six taxes, the calculation of which provides for a reduction in the tax base or tax on the amounts accrued (paid) to the counterparty for a business transaction was proved;
- ◆ it was concluded to create a unified, automated tax control on all taxes, in the calculation of which the tax benefit of the taxpayer is involved.

Received for publication on 16.01.2020

* Andrey V. Ilyin, Candidate of Economics, Associate Professor of Siberian Institute of Management - Branch of the Russian Academy of National Economy and Public Administration, Novosibirsk. E-mail: ilnav2007@mail.ru.