

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ: ЗАРУБЕЖНЫЙ И РОССИЙСКИЙ ОПЫТ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ УКЛОНЕНИЮ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

© 2021 В.Н. Коновалов*

Для того чтобы налоговое администрирование было в полной мере эффективным, Федеральная налоговая служба России должна уделять внимание усовершенствованию методик и форм налогового контроля, что на текущий момент является одной из первостепенных задач. Предметом данного исследования выступает проблема уклонения от уплаты налогов и сборов. В статье изучен опыт России и других стран в сфере борьбы с умышленной неуплатой налогов. Дана информация о наблюдаемых на сегодняшний день масштабах теневой экономики за рубежом. Кроме того, выявлены факторы, которые оказывают воздействие на объемы этого показателя. В их числе: уровень экономического и социального развития конкретной страны, степень налоговой нагрузки плательщиков, а также уровень сформировавшейся в обществе налоговой культуры. Необходимо, чтобы в отношении налогоплательщиков, деятельность которых отличается высокими налоговыми рисками, на регулярной основе применялись меры по борьбе с уклонением от уплаты налогов и сборов. В статье изучены меры, которые налоговые органы РФ применяют для выявления случаев уклонения и противодействия подобным ситуациям. Рассмотрена структура осуществления налоговых проверок с точки зрения ключевых инструментов контроля налоговой сферы в Российской Федерации. Для того чтобы все этапы налогового администрирования были реализованы наиболее эффективно, требуется организовать полный комплекс действий для улучшения уровня налоговой культуры фактических и потенциальных плательщиков, регулирования налоговой нагрузки на население, координации деятельности всех государственных структур, имеющих отношение к налоговому контролю. Дополнительное внимание необходимо уделять внедрению в процесс администрирования налоговых сборов инновационных цифровых технологий.

Ключевые слова: теневая экономика, налоговый контроль, налоговое администрирование, налоговые проверки, государственное регулирование, налоговые преступления, налоговые правонарушения, налоговая культура.

Основные положения:

- ◆ рассмотрен опыт зарубежных стран в области борьбы с уклонением от уплаты налогов;
- ◆ предоставлены сведения о выявленных объемах теневой экономики в России и других государствах;
- ◆ изучена структура налоговых проверок в Российской Федерации с точки зрения главного инструмента налогового контроля;
- ◆ рассмотрены наиболее распространенные меры, которые налоговые органы РФ используют для выявления случаев неуплаты налогов и противодействия им.

Введение

Серьезная угроза экономической безопасности государства, а также обеспеченности его бюджета заключается в случаях уклонения от уплаты налогов и сборов. Суть опасности состоит в том, что умышленное избегание конституционной обязанности уплаты установ-

ленных налогов влечет за собой недобор поступлений доходов в бюджет страны¹. Эта проблема имеет актуальность не только для России, но и для всех остальных государств. Уклонение от уплаты налогов и сборов, как вид противоправного деяния, появилось одновременно с возникновением налогообложения и

* Коновалов Вадим Николаевич, старший преподаватель Оренбургского государственного университета, Бузулукский гуманитарно-технологический институт (филиал ОГУ). E-mail: vnkonovalov@yandex.ru.

со временем только развивалось. Таким образом, развитие методов и форм налогового контроля – проблема актуальная для всех существующих в мире налоговых служб.

Есть разные способы повышения качества налогового контроля. Один из них – проработка инновационных методов, ориентированных на улучшение качества регулирования в правовой сфере. Другой – внедрение нового формата взаимодействия в налоговую систему Российской Федерации. Такой формат уже используется в отдельно взятых иностранных налоговых системах. Его суть заключается в том, что плательщики и налоговые органы находят общие интересы друг с другом и используют их для эффективного взаимодействия. При этом наблюдается достаточный уровень соблюдения законодательства, а также ряд дополнительных выгод, в том числе здоровая атмосфера для ведения бизнеса, ранняя определенность и сглаживание процесса контролируемых процедур². Такой посыл повлек за собой формирование в государствах таких условий, в которых налоговая администрация получает возможность свободно мониторить процесс уплаты налогов, а налогоплательщики получают стимул добровольно соблюдать законодательство.

Методы

Исследовательские материалы, заложенные в основу данной статьи, базируются на изучении зарубежного опыта применения практических мер борьбы с уклонением от уплаты налогов.

Цель исследования вызвана необходимостью усовершенствования механизмов борьбы с уклонением от уплаты налогов. Применение в исследовании методов системного подхода и синтеза способствовали в выявлении существенных недостатков практической деятельности налоговых органов, которые оказывают негативное воздействие как на эффективность, так и на справедливость работы налоговых систем в России и мире. С использованием метода сравнительного анализа больших объемов статистической информации рассмотрена структура осуществления налоговых проверок с точки зрения ключевых инструментов контроля налоговой сферы в РФ.

Результаты

На протяжении последних 10 лет Европейская комиссия по налоговым вопросам на регулярной основе внедряет те или иные новшества, ориентированные на борьбу с уклонением от уплаты налогов путем ужесточения законодательных мер. Статистические подсчеты показывают, что ежегодно Евросоюз теряет примерно 1 трлн евро в результате разного рода схем по уклонению от уплаты сборов или по их минимизации. В частности, в подобных скандалах были замечены корпорации с мировым именем (Starbucks, Amazon, Google). К примеру, Google пытался сэкономить на налогах при помощи схем с дополнительными операционными отделами в Голландии и Ирландии, а также головной компании на Бермудских островах. В результате, за 2011 г. налоговые органы Франции запросили с Google доплату более чем 1 млрд евро.

По заявлению европейского комиссара по налогообложению, комиссия будет помогать всем государствам, входящим в состав Евросоюза, ужесточать законодательные меры в целях борьбы с неуплатой налогов. Также для этой цели используются такие методы, как защита границ и усиление таможенных нормативов. В результате изучения поведения американских налогоплательщиков было обнаружено существенное расхождение между информацией о величине доходов граждан из сторонних источников и информацией, которая указана в официальных налоговых декларациях³.

Европейская комиссия не стала останавливаться на достигнутом и дальше разрабатывает меры для ограничения возможных налоговых правонарушений с применением искусственно созданных структур. Важно в первую очередь рассматривать экономическую суть таких структур и действий, которые они совершают. В планы заложена проработка новых инструментов для мониторинга ситуации в налоговой сфере, нажим на налоговые укрытия в ряде государств, формирование некоего «черного списка» для всей Европы⁴.

В 2013 г. был выпущен доклад Организации экономического сотрудничества и развития, в котором отмечена доказанная состоятельность концепции доверительных и парт-

нерских отношений, которая была изложена в 2008 г. Согласно представленным государством сведениям, удалось заметно повысить уровень налоговых поступлений с момента начала эффективного взаимодействия с крупными налогоплательщиками. Фискальные органы получили рекомендацию по созданию оптимальной среды, где между налогоплательщиками, консультантами и налоговыми органами будут строиться отношения, основанные на взаимном доверии.

Споры, имеющие место в зарубежной практике, зачастую разрешаются альтернативными путями. Конкретные способы и процедуры разнятся исходя из таких показателей, как категория налогоплательщиков (малый, средний, крупный бизнес), время подачи налоговой декларации и пр. Процедуры, которые направлены на заключение взаимных соглашений между плательщиками и налоговым органом, играют особую роль в сфере альтернативного разрешения спорных ситуаций. В каждой конкретной стране данные механизмы имеют определенную специфику.

К примеру, в Соединенных Штатах перед подачей налоговой декларации проводятся процедуры APC, имеющие следующие особенности:

- ◆ лицо, облагаемое налогами, может отправить запрос по поводу соглашения о налоговых обязательствах и получить решение по частному запросу от налогового органа;
- ◆ присылаемые в ответ разъяснения обычно охватывают несколько организаций, ориентируясь на отраслевой (или региональный) признак; впоследствии спорные ситуации могут быть решены при помощи выпуска резолюции по отраслевым вопросам.

Программа соглашения до сдачи налоговой декларации также играет положительную роль в урегулировании споров, связанных с налогообложением. При помощи этого механизма становится возможным разрешение различных налоговых конфликтов до момента подачи налоговой декларации с помощью проверочных мероприятий фактически в реальном времени. Необходимо тесное сотрудничество, чтобы механизм обеспечения правильности учета работал должным образом. Это предполагает, в числе прочего, что налогопла-

тельщики на протяжении некоторого периода времени будут раскрывать все сведения об их финансовых операциях.

Стоит отметить и действующие на территории Соединенных Штатов медиационные процедуры. Они берут в расчет все группы плательщиков: государственные учреждения и все уровни бизнеса. А в Канаде используется программа добровольного раскрытия. Плательщик обращается к ней, если образовалась налоговая задолженность в результате непредумышленной ошибки; тогда ему предоставляется возможность снизить штрафы и пени.

Заслуживает внимания также бельгийский опыт. В Бельгии практикуется система предварительных (заблаговременных) соглашений с фискальными органами. По соглашению, органы фискальной системы возлагают на себя обязательство по применению законодательных мер к рассматриваемой операции или ситуации, налоговые последствия по которой еще не наступили. Данная процедура не отличается бюрократизмом, для этого плательщик может просто связаться с административным органом по e-mail. Также возможно соблюдение анонимности до момента встречи и подписания контракта⁵.

В Нидерландах имел место успешный эксперимент, включающий в себя схему горизонтального мониторинга. Он был применен к 20 организациям. Сегодня данная методика уже применяется в США, Швеции и Израиле, а также во многих странах, где сотрудничество фискальных органов и налогоплательщиков имеет свои специфические особенности. Если взять в качестве примера Нидерланды, то там практически отсутствует процесс запроса налоговыми органами первичной документации по сделкам у компаний. Как альтернатива описанному процессу, используется контроль результатов внутренних проверок самой организации. Итоги внутренней налоговой экспертизы финансовых операций применяются налоговыми службами и существенно понижают уровень затрат денежных средств и времени на административные процедуры.

В Израиле практикуется метод предварительного решения налоговой инстанции. В Швеции работает специализированная комиссия по налоговому праву – она формирует

предполагаемое мнение о том, какие налоговые последствия будет иметь определенная операция⁶.

Масштабы теневой экономики зарубежных государств представлены в табл. 1; они распределены исходя из положения в рейтинге, составленном Международным валютным фондом. 158-е место в этом перечне занимают США, где всего 8,34% экономики относится к теневому сектору. На 141-й позиции – Китай с его 14,67%. Что касается Российской Федерации, то специалисты оценивают долю теневого сектора в 38,42%, вследствие чего наше государство занимает 49-е место.

«Средний» уровень налоговых изъятий соответствует федеративным государствам (РФ, Канада, США и пр.), в которых соблюдаются принципы макроэкономической консервативной политики и применяются меры для увеличения эффективности расходов из бюджета и достижения бюджетного баланса; это связано с тем, что в таких странах распределение государством фискальных ресурсов работает более эффективно. Государственные органы в таких случаях выполняет активную социально-ориентированную функцию в регулировании⁷. Таблица 1 также подтверждает, что в данных государствах уровень налоговой нагрузки на население находится на среднем уровне.

Что касается стран, устроенных по унитарному принципу (таких как Франция, Италия, Япония и Китай), то и степень налоговой нагрузки там чаще всего достаточно высокая.

Такие государства в плане налоговой системы имеют и схожие, и отличающиеся аспекты, это зависит от многих факторов – исторических, политических, социальных и др. Таким образом, объемы налоговой нагрузки на компании оказывают некоторое влияние на размер сектора теневой экономики, хотя четкой и прямой взаимосвязи здесь не выявлено. Дополнительные факторы влияния – качество налоговой культуры плательщиков, уровень социально-экономического развития отдельно взятой страны. Поэтому, подбирая методы реализации действенного администрирования в области налогов, необходимо учитывать все указанные факторы, а не только стремиться к уменьшению налоговой нагрузки и процентных ставок⁸.

Такое явление, как уклонение от налоговых платежей, приводит к следующим негативным последствиям: совершение разного рода налоговых правонарушений, формирование налоговой задолженности; уменьшение поступлений в государственный бюджет. 80% преступлений относится к ключевым бюджетообразующим федеральным налогам. Кроме того, с каждым годом суммарная задолженность по налогам увеличивается.

Мероприятия налогового контроля, применяемые в РФ для борьбы с уклонением от налогообложения:

- ◆ осуществление налоговых проверок;
- ◆ постановка плательщиков на учет в налоговую службу;

Таблица 1

Уровень налоговой нагрузки и доля теневой экономики в ВВП экономически развитых стран в 2019 г.*

Страна	Объем теневой экономики в ВВП, %	Место в рейтинге МВФ	Налоговая нагрузка, % к ВВП	Налоговая нагрузка, % от коммерческой прибыли
Украина	44,8	23	20,5	51,9
Россия	38,42	49	20,5	47,4
Италия	24,95	113	23,7	62,0
Китай	14,67	141	9,7	68,1
Франция	14,08	143	23,4	62,8
Канада	13,92	145	12,0	21,0
Германия	11,97	150	11,5	48,9
Англия	11,08	153	25,4	30,9
Япония	10,41	156	11,5	48,9
США	8,34	158	11,4	44,0

* Составлено по данным <http://www.worldbank.ru>.

♦ отслеживание регулярных уплат по начислениям;

♦ выявление налоговой задолженности и меры по ее взысканию;

♦ отслеживание уплаты штрафных санкций и прочих аспектов реализации результатов проверок⁹.

Осуществление выездных и камеральных налоговых проверок – самый распространенный способ противодействия уклонению от уплаты налоговых платежей и сборов. Данные проверки позволяют определить не только злонамеренные схемы по уклонению, но и случайные ошибки, допущенные налогоплательщиками в процессе учета.

В табл. 2 представлен анализ проводимых в Российской Федерации налоговых проверок.

Выездные налоговые проверки, как показывает изучение контрольной деятельности ФНС, показывают наибольшую результативность. Хотя их количество в последнее время несколько уменьшилось, но действенность только растет, благодаря более качественному отбору плательщиков, подвергающихся проверке. Параллельно с этим растет число камеральных проверок (более чем в 1,5 раза за 4 года), но по их результатам существенно упал уровень начисляемых платежей. Можно предположить, что снижение качества таких проверок обусловлено чрезмерной загруженностью налоговых специалистов.

Обсуждение

Законодательные нормы, принятые в Российской Федерации, регулярно корректиру-

Таблица 2

Анализ проведения налоговых проверок в РФ за 2016-2019 гг.*

Показатели	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	Темп роста, %		
					2017/ 2016	2018/ 2017	2019/ 2018
Количество проведенных выездных налоговых проверок, всего	26 043	20 163	14 152	9332	77,4	70,2	65,9
В т.ч. выявивших нарушения	25 796	19 778	13 838	8975	76,7	70,0	64,9
Доначисленные платежи по результатам проверок, всего, млн руб.	352 056,9	309 974,0	307 568,2	298 547,5	88,1	98,7	97,1
В т.ч. на одну проверку, выявившую нарушения, тыс. руб.	13 647,7	15 672,7	22 226,3	33 264,3	114,9	141,1	149,7
Количество проведенных камеральных налоговых проверок, всего	39 977 955	55 859 286	67 889 196	62 802 102	139,7	121,5	92,5
В т.ч. выявивших нарушения	2 254 430	3 013 908	3 531 037	2 447 597	133,7	117,1	69,3
Доначисленные платежи по результатам проверок, всего, млн руб.	99 748,3	61 174,1	55 659,6	37 743,9	61,8	90,4	67,8
В т.ч. на одну проверку, выявившую нарушения, тыс. руб.	44,2	20,3	15,8	15,4	46,3	77,2	97,5

* Рассчитано по данным Федеральной налоговой службы. URL: <http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>.

ются, поскольку в РФ и в мире наблюдается достаточно сильная экономическая нестабильность. Кроме того, возникает потребность в ликвидации аспектов, еще не охваченных современным законодательством. Важно создать такую налоговую систему, которая бы эффективно функционировала в условиях периодического реформирования законов: повысить объемы и стабильность налоговых поступлений в бюджет, уменьшить сложность контроля и учета.

Налоговый кодекс РФ был дополнен разделом V.2 «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга» в связи с принятием Федерального закона от 04.11.2014 № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации». Изменения позволяют налогоплательщикам (которые отвечают заданным критериям) перейти на налоговый мониторинг – особенный формат контроля.

В частности, организации группы «Газпром» планируют полностью осуществить переход на налоговый мониторинг до 2023 г. Этому соответствуют основные и планируемые направления их развития на 2019-2027 гг. Согласно ожиданиям Федеральной налоговой службы, на протяжении 2020 г. в общей сложности более 200 крупных корпораций вступят в систему налогового мониторинга. Среди этих компаний металлургические холдинги АО «РУСАЛ Новокузнецк» (группа «РУСАЛ»), АО «Кольская ГМК» (группа «Норильский никель»), АО «Оленегорский ГОК» (группа «Северсталь»), АО «Лебдинский ГОК» (группа «Металлоинвест»); дочерние компании Банк ДОМ.РФ, АО Дом РФ, ПАО «Ростелеком», ГК «Росатом», а также ряд крупных ритейлеров.

Привлечь дополнительных участников к налоговому мониторингу может расширение списка возможных участников путем смягчения требований и критериев, которые указаны в ст. 105.26 Налогового кодекса РФ. Важно заметить, что на сегодняшний день с точки зрения Правительства Российской Федерации развитие налогового мониторинга – приоритетное направление. Об этом говорит изучение перечня Основных направлений налоговой политики, которые расписаны вплоть до 2022 г. Ожидается сокращение издержек на меры

налогового контроля, поскольку мониторинг гарантирует обширное информационное взаимодействие между налогоплательщиком и налоговым органом, снижает трудозатраты на проведение проверок и помогает на транзакционном уровне использовать риск-ориентированный подход.

Со стороны как зарубежных налоговых органов, так и российских предпринимателей большое одобрение вызывает переход к максимально возможной цифровизации контрольных мероприятий¹⁰.

Хотя практическое применение нового формата налогового контроля пока находится на стадии развития, уже сейчас можно сделать ряд выводов. Главное, что сам факт возникновения в РФ подобной формы является шагом к переходу на более высокий качественный уровень, включающий в себя свободное взаимодействие с административными органами, выявление и устранение рисков путем профилактических мер.

Заключение

Существует множество факторов, которые могут затруднить или, напротив, облегчить решение проблемы уклонения от уплаты налоговых сборов. В их числе качество деятельности государственных органов, принимающих участие в процессе, уровень налоговой культуры населения, качество администрирования в налоговой сфере. Поэтому именно комплексное и скоординированное взаимодействие всех работающих в государстве ведомств поможет обеспечить регулярность и полноту сбора налогов, предотвратить налоговые правонарушения.

¹ Симин В.И. Уклонение от уплаты налогов: причины, способы и средства пресечения // Финансовое право. 2009. № 1. С. 51–59.

² Effrosyni B., Schoukens P., Pieters D. Forum on Tax Administration. Information Note. Working smarter in structuring the administration, in compliance, and through legislation. URL: <http://www.oecd.org/site>.

³ Трусова Н.С. Мировой опыт выявления и противодействия уклонению от уплаты налогов // Известия Юго-Западного государственного университета. Серия: Экономика. Социология. Менеджмент. 2017. Т. 7, № 4 (25). С. 194–202.

⁴ Соловьев И.Н. Налоговый кнут и пряник по-итальянски: правовые механизмы защиты финансовой сферы в Итальянской Республике : монография. Москва : Проспект, 2017.

⁵ Взаимосогласительные процедуры при разрешении налоговых споров в досудебном порядке : монография / отв. ред. А.Ю. Ильин. Москва : Проспект, 2017.

⁶ Горина Г.А., Ахмадеев Р.Г. Горизонтальный налоговый мониторинг – международный опыт // Финансы и кредит. 2014. № 38 (614).

⁷ Вертакова Ю.В., Якушкина Т.А. Государственная политика стратегического развития территорий // Известия Юго-Западного государственного уни-

верситета. Серия: Экономика. Социология. Менеджмент. 2014. № 4. С. 209–218.

⁸ Смирнов А.В. Финансовые санкции за нарушение налогового законодательства: отечественный и зарубежный опыт : монография. Москва : Приор Издат, 2008. 340 с.

⁹ Налоговое консультирование: теория и практика / Л.В. Севрюкова [и др.] ; Юго-Зап. гос. ун-т. Курск, 2011. 244 с.

¹⁰ Майбуров И.А., Иванов Ю.Б., Гринкевич А.М. Перспективы развития цифровых технологий налогового администрирования // Инновационное развитие экономики. 2019. № 4. С. 7–17.

Поступила в редакцию 29.10.2020 г.

TAX CONTROL: FOREIGN AND RUSSIAN EXPERIENCE IN COUNTERING TAX EVASION

© 2021 V.N. Konovalov*

In order for tax administration to be fully effective, the Federal Tax Service of Russia should pay attention to improving the methods and forms of tax control, which is currently one of the primary tasks. The subject of this study is the problem of tax evasion. The article studies the experience of Russia and other countries in the fighting against intentional tax evasion. Information is given about the currently observed scales of the shadow economy abroad. In addition, the factors that affect the volumes of this indicator are identified. Among them: the level of economic and social development of a particular country, the degree of the tax burden of payers, as well as the level of the tax culture formed in society. It is necessary that someone would take measures to combat tax evasion of taxpayers whose activities are characterized by high tax risks. The article studies the measures that the tax authorities of the Russian Federation use to identify cases of evasion and counteraction to such situations. The structure of tax audits is considered from the point of view of the key instruments of tax control in the Russian Federation. In order for all stages of tax administration to be implemented most effectively, it is necessary to organize a full range of actions to improve the level of tax culture of actual and potential payers, regulate the tax burden on the population, and coordinate the activities of all state structures related to tax control. Additional attention should be paid to the introduction of innovative digital technologies in the process of tax administration.

Keywords: shadow economy, tax control, tax administration, tax audits, state regulation, tax crimes, tax offenses, tax culture.

Highlights:

- ◆ the experience of foreign countries in the field of combating tax evasion is considered;
- ◆ information on the revealed volumes of the shadow economy in Russia and other countries is provided;
- ◆ the structure of tax audits in the Russian Federation is studied from the point of view of the main tool of tax control;
- ◆ the most common measures that the tax authorities of the Russian Federation use to identify cases of non-payment of taxes and counteracting them are considered.

Received for publication on 29.10.2020

* Vadim N. Konovalov, Senior Lecturer of Orenburg State University, Buzuluk Humanitarian and Technological Institute (branch of Orenburg State University). E-mail: vnkonovalov@yandex.ru.