

УДК 336.228.34

DOI 10.36511/2588-0071-2020-2-151-157

Назарычев Дмитрий Валерьевич

кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов, налогов и кредита
Нижегородская академия МВД России (603950, Нижний Новгород, Анкудиновское шоссе, 3)

Dmitry V. Nazarychev

candidate of sciences (economics), associate professor of the department of
finance, taxes and credit

Nizhny Novgorod academy of the Ministry of internal affairs of Russia (3 Ankudinovskoye shosse, Nizhny Novgorod, Russian Federation, 603950)

E-mail: dnazarychev@mail.ru

Трофимов Олег Владимирович

доктор экономических наук, профессор, заместитель директора по научной работе, заведующий кафедрой экономики предприятий и организаций

Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет имени Н.И. Лобачевского (603140, Нижний Новгород, пр. Ленина, 27)

Oleg V. Trofimov

doctor of sciences (economics), professor, deputy director for science, head of the department of economics of enterprises and organizations

Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod — National Research University (27 Lenin av., Nizhny Novgorod, Russian Federation, 603140)

E-mail: iep-doct@yandex.ru

Роль налогового контроля в обеспечении экономической безопасности России: критический взгляд

The role of tax control in ensuring the economic security of Russia: a critical view

В статье рассматривается критический подход к определению роли налогового контроля в обеспечении экономической безопасности России. Делается вывод, что от методики осуществления налогового контроля зависит эффективность борьбы с уклонением от уплаты налогов в целях соблюдения экономических интересов и безопасности государства.

Ключевые слова: налоговый контроль, дробление бизнеса, экономическая безопасность, налоговые правонарушения и преступления.

The article considers a critical approach to determining the role of tax control in ensuring the economic security of Russia. It is concluded that the

effectiveness of the fight against tax evasion in order to comply with the economic interests and security of the state depends on the methodology for tax control.

Keywords: tax control, business fragmentation, economic security, tax offenses and crimes.

Налоговый контроль как мера воздействия на исполнение налогоплательщиками законно установленных обязательств по уплате налоговых платежей нацелен прежде всего на обеспечение экономической безопасности государства. В противовес ему стоит такая крайняя мера пренебрежения своими налоговыми обязательствами, как уклонение от уплаты налогов и сборов, которое, очевидно, возникло одновременно с процессом взимания и администрирования этих платежей государством. В настоящее время злоумышленниками разработано множество схем по уклонению от исполнения своих налоговых обязательств, поэтому налоговым и правоохранительным органам необходимо на должном уровне противодействовать их совершению. Непосредственной деятельности по раскрытию и пресечению налоговых правонарушений и преступлений, связанных с неуплатой налогов, предшествует предотвращение уклонения от уплаты налогов и сборов. Сегодня, как и прежде, этой проблеме уделяют особое внимание. Для наиболее эффективной борьбы с этим противоправным явлением сотрудникам контролирующих органов необходимо знать не только теоретическую основу данного явления — причины и сущность возникновения, исторический аспект, но и, безусловно, особенности типичных схем, реализуемых злоумышленниками, и другую информацию, на основании которой предоставляется возможным разработать соответствующие методики выявления и предотвращения данного вида противоправных деяний. Именно этой методологической базы и не хватает для эффективной борьбы с уклонением от уплаты налоговых платежей.

Для всестороннего изучения понятия «уклонение от уплаты налогов», формирования методической основы для борьбы с этим феноменом целесообразно рассмотреть как субъективные, так и объективные факторы его существования. К первой категории будем относить лиц, участвующих в реализации противоправного замысла, а ко второй — саму схему.

На сегодняшний день основная цель налоговых органов — стимуляция граждан добровольно осуществлять свои налоговые обязательства для того, чтобы схемы уклонения от налогообложения постепенно теряли свою актуальность. В настоящее время налоговое администрирование базируется на основе использования новинок в информационных технологиях, что дает возможность автоматизации налоговых процедур и минимизации влияния человеческого фактора на результаты проверок, проводимых налоговыми органами. С одной стороны, это способствует сокращению коррупционных рисков, так как отсутствует очное взаимодействие проверяющих инспекторов с налогоплательщиками, а значит и со злоумышленниками. Именно беспристрастность автоматизированных информационных систем в налоговой сфере позволила ФНС России выйти на передовой рубеж в борьбе с таким

проявлением, как «фирмы-однодневки» или «формально-легитимные организации». По итогам 2019 года доля таких организаций от общего числа зарегистрированных составила менее 4%, что в 10 раз меньше аналогичного показателя трехлетней давности [1]. Эффективность такой работы сложно переоценить и, возможно, уже пришло время в предоставлении такого информационного потенциала правоохранительным органам, но этот вопрос до сих пор остается дискуссионным.

Указав основные направления деятельности контролирующих органов, вернемся к субъектному составу, непосредственно участвующему в процессе уклонения от уплаты налогов. Безусловно, их можно дифференцировать на две группы: физические лица (в т. ч. индивидуальные предприниматели) и организации (юридические лица). Анализ судебной практики показывает следующее: физическими лицами нарушения совершаются чаще всего путем непредставления налоговых деклараций или внесения в них недостоверных сведений; а юридическими лицами — путем применения схем. Данные правонарушения могли бы быть не допущены путем проведения превентивных мероприятий со стороны налоговых органов. С целью повышения эффективности профилактики налоговых правонарушений и преступлений ФНС России разработана и реализуется ведомственная программа профилактики налоговых нарушений добросовестными плательщиками, утвержденная приказом от 28 сентября 2018 года № ММВ-7-15/561 [2]. Программа рассчитана до 2020 года и ежегодно обновляется. Однако систематичность совершения и выявления, в частности, налоговых преступлений говорит о том, что методика реализации профилактических мероприятий требует доработки и принятия мер по усовершенствованию.

Налогоплательщики — юридические лица зачастую уклоняются от уплаты налогов и сборов, применяя преступные схемы. Первоначально они выявляются налоговыми инспекторами в рамках проведения налоговых проверок и реализации мероприятий налогового контроля, а впоследствии доказываются и квалифицируются уже как преступления сотрудниками правоохранительных органов. Анализ актуальной следственной и судебной практики позволяет условно выделять ряд типичных схем:

- фиктивные (мнимые) сделки;
- неправомерное применение налоговых льгот и заниженных налоговых ставок;
- подмена гражданско-правовых соглашений (схема направлена на получение налоговой выгоды и заключается в замене одних документов на другие);
- дробление бизнеса и т. д.

Понятие «уклонение от уплаты налогов» коррелирует с феноменом налоговой оптимизации бизнеса. Пределами такой оптимизации выступают границы дозволенных (не запрещенных) законодательством действий налогоплательщика по уменьшению налоговых отчислений. Таким образом, налоговая оптимизация — это законный процесс использования законодательно предусмотренных возможностей по минимизации налоговых платежей. Считается, что уменьшение (оптимизация) налоговых платежей — удел крупного бизнеса, где расходы на соответствующих специалистов и техни-

ческие процедуры по снижению платежей в бюджет на порядки меньше самой «экономии», хотя это не всегда так. Налоговая оптимизация означает:

- правильный выбор формы предпринимательской деятельности (ИП или юридическое лицо) и системы налогообложения (общая система налогообложения, упрощенная система налогообложения, патент и т. п.);
- определение предполагаемых количественных показателей бизнеса (количества работников, объема выручки и т. п.);
- применение соответствующих налоговых льгот и преференций;
- выбор места ведения деятельности;
- анализ предполагаемых контрагентов (физические лица; юридические лица, уплачивающие НДС; юридические лица, использующие упрощенные системы налогообложения);
- прочие аспекты.

Классификация способов налоговой оптимизации не имеет законодательного закрепления, оно и не нужно на фоне динамично меняющейся налоговой реальности и изобретательности подходов самих налогоплательщиков. Выделим ключевые:

- замена отношений;
- делегирование ответственности;
- разделение отношений;
- смена юрисдикции;
- сокращение налоговой базы и т. д.

Не все указанные выше примеры и не всегда квалифицируются как законные. Стоит отметить, что само понятие «законность» налоговой оптимизации перестает быть таковым с момента вынесения санкционного решения налоговой инспекцией и дальнейшей ее поддержки судебной системой (иногда и всей ее вертикалью). Иными словами, используя в настоящее время элементы налоговой оптимизации, сам налогоплательщик не застрахован от того, что позиция налогового органа может поменяться и за последние три года (срок давности налоговый правонарушений) ему будут предъявлены налоговые санкции (зачастую не самые маленькие и с возможностью передачи материалов проверки в правоохранительные органы) [3].

Рассмотрим несколько примеров, связанных с применением различных способов законной (пока что) налоговой оптимизации. Но для начала стоит отметить, что налоговое поведение организаций, безусловно, зависит от структурных характеристик самого налогоплательщика [4]. Самым простым и наиболее эффективным инструментом тут является выбор правильного режима (системы) налогообложения. Все без исключения специальные налоговые режимы являются средствами налоговой оптимизации, так как их использование означает то, что организация или ИП освобождены от ряда налогов, например, НДС и налога на прибыль. Однако существуют и региональные различия, которые тоже необходимо учитывать при планировании деятельности.

Так, например, при упрощенной системе налогообложения, применяя ставку 15%, очень важно включить в себестоимость все реально совершаемые для производственных целей расходы. В данном случае закупка товара в отчетном квартале и перенос его реализации на начало следующего

квартала (хотя бы по документам) позволяет временно повысить расходную часть себестоимости и отсрочить на три месяца уплату соответствующих сумм по налогу. Таким образом, можно улучшить положение фирмы по оборотным средствам. Данная рекомендация имеет смысл в случае постоплаты за товары или услуги.

Рассматривая грань налоговой оптимизации стоит опять же обратить пристальное внимание на судебную-следственную практику, которая на сегодняшний день не относит к ней:

- регистрацию организации на людей, не причастных к ведению бизнеса;
- неуплату налогов;
- использование фирм-однодневок;
- использование формально (на первый взгляд) законных путей минимизации налогообложения (создание фиктивного документооборота), по существу не отражающих реальную экономическую суть проводимых сделок, и т. д. [напр. 5].

Совокупность рассмотренных и иных признаков помогает как налоговым органам, так и добросовестным организациям выявить признаки дробления (налоговым органам — привлечь к налоговой ответственности, а организациям — не стать случайным участником данной противоправной схемы). В последнее время именно дробление бизнеса стало ключевым направлением в правоприменительной деятельности контролирующих и правоохранительных органов.

Дробление бизнеса осуществляют с целью сохранения права на специальный режим налогообложения. Самая распространенная схема, позволяющая сохранить право на применение упрощенной системы налогообложения при достаточно больших оборотах — это его дробление. Для этого владельцы бизнеса регистрируют группу подконтрольных организаций с упрощенной системой налогообложения. Самым простым способом обойти ограничение по численности персонала является переоформление части сотрудников на неполный рабочий день или оформление их в качестве внешних совместителей, в том числе на режиме самозанятости. В этом случае средняя численность сотрудников определяется пропорционально отработанному ими времени. Кроме того, с отдельными штатными работниками можно дополнительно заключить гражданско-правовые договоры [3]. Однако именно такой вариант сохранения права на применение специального налогового режима является высокорискованным и, можно сказать, сохранится до ближайшей выездной налоговой проверки, после которой предприимчивому бизнесмену пересчитают все по общей системе налогообложения с доначислением штрафов и пеней.

Подводя итог вышесказанному, хотелось бы отметить, что налоговая оптимизация не должна противоречить нормам закона, а должна укреплять и развивать бизнес. На наш взгляд, разобранные примеры иллюстрируют ситуации, когда налогоплательщик может осуществлять налоговую оптимизацию законно, используя небольшие «хитрости». Несмотря на это, законодательство Российской Федерации предусматривает налоговую, административную и уголовную ответственность за неуплату налогов. Поскольку цели каждого вида наказания разные, на одного нарушителя может быть наложено несколько видов ответственности, к примеру, уплата двух штрафов

за одно и то же нарушение. Размер штрафов и мера административной, а также уголовной ответственности зависят от состава преступления и размеров причиненного ущерба (недоимки). Недоплата или неуплата налога, как правило, влечет за собой взыскание самой суммы недополученного налога, а также штрафа в процентном соотношении от недоплаченной суммы. Кроме того, в большинстве случаев начисляется пеня за каждый день просрочки. Это своего рода плата за сохранение и соблюдение экономических интересов и безопасности государства.

Стоит отметить, что схемы минимизации налогов постоянно модернизируются и подстраиваются под изменения законов. На наш взгляд, необходимо при проведении выездных и камеральных налоговых проверок обращать внимание на систематизированные центральным аппаратом ФНС России признаки незаконной оптимизации, являясь своего рода методической основой для проверяющих инспекторов. Хотелось бы, чтобы в последующем у налоговых органов не возникало проблем в доказывании применения необоснованной налоговой выгоды налогоплательщиком, такой исход дел можно достичь при помощи более тщательного проведения различных видов проверок, прозрачного документооборота, а также применения новых методик по выявлению схем неправомерного применения налоговых выгод. В таких методиках необходимо указывать не только самые распространенные признаки, но и отдельные факты, которые могут указывать на совершение правонарушения. Также большое влияние оказывает правоприменительная практика судов, которые в ряде случаев просто принимают решения по аналогии. Считаем, что судебные инстанции должны принимать решения индивидуально, без привязки к какой-либо сфере или отрасли деятельности налогоплательщика, даже создавая при этом новые прецеденты.

Именно методическая составляющая осуществления налогового контроля позволит контролирующим и правоохранительным органам выйти на новый уровень в обеспечении экономической безопасности государства и добросовестных налогоплательщиков, а также эффективно бороться с уклонением от уплаты налоговых платежей.

Примечания

1. Число фирм-однодневок в России за три года снизилось в 14 раз. URL: <https://tass.ru/ekonomika/7319971> (дата обращения: 30.02.2020).

2. Об утверждении Ведомственной программы профилактики рисков причинения вреда охраняемым законом ценностям Федеральной налоговой службы на период 2018—2020 годы: приказ ФНС России от 28 сентября 2018 г. № ММВ-7-15/561@. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 31.05.2020).

3. Тимченко А.В., Назарычев Д.В., Соловьев О.Д., Леонов А.И. Пределы налоговой оптимизации бизнеса в целях обеспечения экономической безопасности страны // Бизнес. Образование. Право. 2019. № 3 (48). С. 181—186.

4. Афонцев С.А., Капелюшников Р.И. Структурные характеристики предприятий и их налоговое поведение // Вопросы экономики. 2001. № 9. С. 82—100.

5. Губернатор обсудил с «Ютой» налоговые санкции. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/4282467> (дата обращения: 30.02.2020).

References

1. The number of one-day firms in Russia for three years decreased by 14 times. URL: <https://tass.ru/ekonomika/7319971> (accessed 31.05.2020). (In Russ.)
2. On approval of the Departmental program for the prevention of risks of harm to legally protected values of the Federal Tax Service for the period 2018-2020: order of the Federal Tax Service of Russia dated September 28, 2018 no. MMB-7-15/561@. The document was not published. Access from the reference legal system “ConsultantPlus” (accessed 30.02.2020). (In Russ.)
3. Timchenko A.V., Nazarychev D.V., Soloviev O.D., Leonov A.I. Limits of tax optimization of business for ensuring the economic security of the country. *Business. Education. Law*, 2019, no. 3, pp. 181—186. (In Russ.)
4. Afontsev S.A., Kapelyushnikov R.I. Structural characteristics of enterprises and their tax behavior. *Economic issue*, 2001, no. 9, pp. 82—100. (In Russ.)
5. The governor discussed with “Utah” tax sanctions. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/4282467> (accessed 30.02.2020). (In Russ.)