

Magister

УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ ЮРИДИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ

Проблемы
и перспективы
противодействия



Уклонение от уплаты налогов юридическими лицами

Проблемы и перспективы противодействия

Под редакцией
Заслуженного деятеля науки Российской Федерации,
доктора экономических наук, профессора **И.А. Майбунова**

*Рекомендовано к изданию Международным учебно-методическим
центром «Профессиональный учебник» в качестве монографии
для магистрантов, обучающихся по программам направлений
«Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит»*

*Рекомендовано к изданию Научно-исследовательским институтом
образования и науки в качестве монографии
для магистрантов, обучающихся по программам направлений
«Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит»*

Электронные версии книг
Издательства «ЮНИТИ-ДАНА» на сайте
Международной электронной библиотеки
«Образование. Наука. Научные кадры»
www.niion.org



Москва • 2025

УДК [347.73:336.226.12]+343.359.2(075.8)

ББК 67.402.231.1я73-1+67.408.122.40я73-1

У44

Научно-редакционный совет:

Л.И. Гончаренко, А.П. Киреенко, И.А. Майбуrows, А.И. Погорлецкий

Авторский коллектив:

*И.А. Майбуrows, А.С. Адвокатова, Н.К. Алиев оглы, Д.А. Артеменко, С.С. Быков,
О.С. Беломытцева, И.Ю. Евстафьева, Е.С. Вылкова, Л.И. Гончаренко, Н.В. Городнова,
К.А. Захарова, Е.Д. Караваева, Е.Ф. Киреева, Л.П. Королева, Д.В. Куницын, Ю.Е. Лабунец,
Е.А. Лаврентьева, Д.В. Лазутина, Ю.В. Леонтьева, К.В. Новоселов, А.И. Погорлецкий,
Н.В. Покровская, В.В. Понкратов, Е.В. Поролло, Р.А. Петухова, А.А. Пугачев, Е.В. Соколовская,
М.А. Троянская, Ю.Г. Тюрина, Д.Ю. Федотов, А.И. Чужмаров, С.И. Чужмарова, А.Н. Шулекин*

Рецензенты:

член-корр. РАН, д-р экон. наук, проф. *Х.Н. Гизатуллин*
(Институт социально-экономических исследований УНЦ РАН);
член-корр. РАН, д-р экон. наук, проф. *Е.В. Попов*
(Уральский институт управления — филиал РАНХиГС)

Главный редактор издательства *Н.Д. Эриашвили*,
кандидат юридических наук, доктор экономических наук,
профессор, почетный работник сферы образования РФ,
лауреат премии Правительства РФ в области науки и техники,
лауреат премии Правительства РФ в области образования

У44 **Уклонение от уплаты налогов юридическими лицами. Проблемы и перспективы противодействия: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» / [И.А. Майбуrows и др.]; под ред. И.А. Майбурова. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2025. — 303 с. — (Серия «Magister»).**

И. Майбуrows, Игорь Анатольевич.

ISBN 978-5-238-04071-4

Монография подготовлена коллективом ведущих отечественных специалистов в сфере экономики для формирования облика новой магистерской дисциплины. Монография посвящена анализу проблем и перспективам противодействия уклонению от уплаты налогов юридическими лицами.

Исследованы теоретико-методологические аспекты уклонения от уплаты налогов юридическими лицами как комплексной проблемы. Исследованы регионально-отраслевые и поведенческие аспекты уклонения от уплаты налогов юридическими лицами. Проведен детальный анализ роли информационно-коммуникационных технологий и качественных административных сервисов в противодействии уклонению от уплаты налогов. Проанализированы лучшие практики противодействия уклонению от уплаты налогов юридическими лицами.

Для магистрантов, аспирантов, преподавателей экономических специальностей вузов, а также специалистов в сфере налогообложения.

ББК 67.402.231.1я73-1+67.408.122.40я73-1

ISBN 978-5-238-04071-4

© Коллектив авторов, 2025

© ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА, 2025

Принадлежит исключительное право на использование и распространение издания. Воспроизведение всей книги или какой-либо ее части любыми средствами или в какой-либо форме, в том числе в интернет-сети, запрещается без письменного разрешения издательства.

ПРЕДИСЛОВИЕ

В книгах мы жадно читаем о том,
на что не обращаем внимания в жизни.
Эмиль Кроткий

Уважаемый читатель!

Двухтомник, первую книгу которого Вы открыли, посвящен анализу проблемам и перспективам противодействия уклонению от уплаты налогов юридическими лицами. В нем анализируются теоретико-методологические аспекты, а также лучшие практики противодействия уклонению от уплаты налогов юридическими лицами.

Данная книга воплотила в себе доклады участников XVII Международного налогового симпозиума «Теория и практика налоговых реформ», который пройдет в г. Новосибирск 29 июня — 5 июля 2025 г. В этом году предметом дискуссии на симпозиуме станут теоретические, методологические и практические аспекты противодействия уклонению от уплаты налогов.

Выбор тематического фокуса текущего симпозиума обусловлен тем, что именно проблематика противодействия уклонению от уплаты налогов становится значимой для повышения справедливости и всеобщности налогообложения. Для актуализации возможностей налоговой политики и привлечения внимания общественности к этой проблематике и выбран столь специфичный тематический фокус.

Данная книга посвящена анализу проблем и перспективам противодействия уклонению от уплаты налогов юридическими лицами. Несмотря на то, что практические вопросы противодействия уклонению от уплаты налогов очень часто изучаются, вопросы теории и методологии, а также анализа эффективности различных способов противодействия уклонению от уплаты налогов крайне актуальны, что подтверждается значительным количеством научных публикаций в специальной налоговой литературе.

Тот факт, что интерес к научно-теоретическому осмыслению, казалось бы, хорошо изученного вопроса не ослабевает, связан с несколькими обстоятельствами. Во-первых, изменение социо-экологических условий и современных информационно-технологических возможностей современных реалий выдвигает новые требования к инструментарию противодействия уклонению от уплаты

налогов. Во-вторых, необходимость изменения поведенческих характеристик юридических лиц в целях обеспечения всеобщности налогообложения, для чего также эффективно могут применяться различные способы противодействия уклонению от уплаты налогов.

Предлагаемые Вашему вниманию результаты исследований выполнены авторитетным коллективом ученых-экономистов, специализирующихся на налоговой проблематике и достаточно известных научной общественности своими исследовательскими разработками в данной сфере. Данная монография является плодом коллективного труда 33 авторов, представляющих более 20 различных научно-образовательных организаций. Несмотря на территориальную удаленность авторов и следование канонам своих научных школ, такой синтез дифференцированных позиций позволяет учесть самые разные аспекты рассматриваемой проблемы, обеспечив комплексный подход к ее изучению.

Ответ на традиционный вопрос, для кого предназначена эта монография, вполне очевиден. Это научные работники, аспиранты, магистранты и студенты экономических специальностей, практикующие специалисты, занимающихся проблемой налогообложения доходов физических лиц. Особый интерес данная книга представит для управленческой элиты, налоговых консультантов, госслужащих, интересующихся проблемами разработки и реализации государственной и региональной налоговой политики.

А теперь несколько слов о структуре монографии. Она состоит из четырех примерно равных по объёму и наполнению глав.

Первая глава посвящена исследованию теоретико-методологических аспектов уклонения от уплаты налогов юридическими лицами как комплексной проблемы. Проведен теоретический анализ понятий уклонение от уплаты налогов и налоговой оптимизации. Аргументированы институциональные аспекты в исследованиях и понимании явления уклонения от уплаты налогов юридическими лицами. Проведен теоретический анализ причин и последствий уклонения от уплаты налогов юридическими лицами. Идентифицированы связи уклонения от уплаты налогов с коррупцией и теневой экономикой. Осуществлена декомпозиция места уклонения от уплаты налогов в системе противодействия отмывания доходов и финансирования терроризма. Рассмотрены теоретико-методологические аспекты влияния уклонения от уплаты налогов на формирование конкурентной среды предпринимательства.

Вторая глава посвящена исследованию регионально-отраслевых и поведенческих аспектов уклонения от уплаты налогов юридическими лицами. Подробно проанализированы поведенческие аспекты анализа уклонения от уплаты налогов юридическими лицами. Раскрыта специфика миграции налогоплательщиков и дробления бизнеса как значимых форм уклонения от уплаты налогов. Рассмотрено влияние офшорных юрисдикций и территорий на уклонение

от уплаты налогов. Обоснована специфика такого влияния на примере судходного бизнеса. Исследованы теоретико-методологические основы оценки уклонения от уплаты налогов в территориальном и отраслевом разрезах. Раскрыта проблематика противодействия уклонению от уплаты НДС в международной торговле. Обоснованно влияние величины бизнеса на масштабы уклонения от уплаты налогов.

Третья глава посвящена детальному анализу роли информационно-коммуникационных технологий и качественных административных сервисов в противодействии уклонению от уплаты налогов. Раскрыты эффекты использования маркировки товаров в противодействии уклонению от уплаты налогов. Проанализированы эффекты использования государственных информационных и контрольных систем в противодействии уклонению от уплаты налогов. Аргументирована роль налогового мониторинга в противодействии уклонению от уплаты налогов. Показана роль налоговых амнистий в минимизации уклонения от уплаты налогов. Раскрыты эффекты реализации отраслевых проектов налогового контроля.

Четвертая глава посвящена анализу лучших практик противодействия уклонению от уплаты налогов юридическими лицами. Обоснована роль финансового мониторинга в противодействии уклонению от уплаты налогов и сборов. Обоснован опыт противодействия уклонения от уплаты акцизов. Аргументирован опыт противодействия уклонения от уплаты налога на прибыль. Обоснованы опыт противодействия уклонения от уплаты налога на имущество. Проведен анализ практики противодействия уклонения от уплаты налогов при использовании юридическими лицами специальных налоговых режимов. Исследована практика противодействия уклонению от уплаты НДС и таможенных пошлин при добыче и экспорте углеводородного сырья.

Завершая предисловие, традиционно выражаю благодарность уважаемым рецензентам, известнейшим специалистам по государственному регулированию экономики — члену корреспонденту РАН, д-ру экон. наук, проф. Гизатуллину Хамиту Нурисламовичу и члену корреспонденту РАН, д-ру экон. наук, проф. Попову Евгению Васильевичу, а также издательству «ЮНИТИ-ДАНА» за неизменную поддержку данного проекта.

С пожеланием творческих успехов!

И.А. Майбуров

АВТОРСКИЙ КОЛЛЕКТИВ

Научный редактор монографии **Майбуров Игорь Анатольевич** — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового и налогового менеджмента Института экономики и управления Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина (г. Екатеринбург), главный научный сотрудник Института исследований социально-экономической трансформации и финансовой политики, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации (г. Москва) — § 1.5, 2.1

Адвокатова Алена Станиславовна — кандидат экономических наук, доцент, магистр юриспруденции, доцент кафедры налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва) — § 3.5

Алиев Назим Казым оглы — доктор юридических наук, заведующий отделом «Наука, инновация и сотрудничество» учебного центра Государственной налоговой службы при Министерстве экономики Азербайджанской Республики (г. Баку) — § 1.4, 1.6

Артемченко Дмитрий Анатольевич — доктор экономических наук, профессор, профессор департамента менеджмента Высшей школы управления Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, эксперт UNCTAD, главный научный сотрудник Центра исследований международной макроэкономики и внешнеэкономических связей Института экономики Российской академии наук (г. Москва) — § 4.2

Быков Степан Сергеевич — кандидат экономических наук, доцент, проректор по международным отношениям Иркутского национального исследовательского технического университета (г. Иркутск) — § 1.1

Беломытцева Ольга Святославовна — доктор экономических наук, профессор кафедры финансов и учета Института экономики и менеджмента Национального исследовательского Томского государственного университета (г. Томск) — § 3.3

Вылкова Елена Сергеевна — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры экономики Северо-Западного института управления Российской академии государственной службы при Президенте Российской Федерации (г. Санкт-Петербург) — § 1.1

Гончаренко Любовь Ивановна — доктор экономических наук, профессор, научный руководитель кафедры налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва) — § 3.1

Городнова Наталья Васильевна — доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры правового регулирования экономической деятельности Института экономики и управления Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина (г. Екатеринбург) — § 3.2

- Евстафьева Ирина Юрьевна** — кандидат экономических наук, президент Ассоциации «Сообщество финансистов по продвижению научно-просветительских инициатив» (г. Санкт-Петербург) — § 2.3
- Захарова Кристина Алексеевна** — кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой экономики и финансов финансово-экономического института Тюменского государственного университета (г. Тюмень) — § 4.5
- Караваева Елена Дмитриевна** — кандидат технических наук, доцент, доцент кафедры организационно-экономического обеспечения деятельности транспортных организаций Государственного университета морского и речного флота им. адм. С.О. Макарова (г. Санкт-Петербург) — § 2.6
- Киреева Елена Федоровна** — доктор экономических наук, профессор, заместитель директора Института исследований социально экономических трансформаций и финансовой политики Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва) — § 3.4
- Королева Людмила Павловна** — кандидат экономических наук, доцент, ведущий научный сотрудник Института экономической политики и проблем экономической безопасности, доцент департамента экономической безопасности и управления рисками Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва) — § 4.1
- Куницын Дмитрий Валерьевич** — кандидат экономических наук, доцент, проректор по научной работе и дополнительному образованию Новосибирского государственного университета экономики и управления (г. Новосибирск) — § 3.6, 3.7
- Лабунец Юлия Евгеньевна** — кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической безопасности Томского государственного университета систем управления и радиоэлектроники (г. Томск) — § 2.1
- Лаврентьева Елена Александровна** — доктор экономических наук, профессор, проректор по развитию образовательного комплекса и взаимодействию с учебно-методическими объединениями, заведующий кафедрой организационно-экономического обеспечения деятельности транспортных организаций Государственного университета морского и речного флота им. адм. С.О. Макарова (г. Санкт-Петербург) — § 2.6
- Лазутина Дарья Васильевна** — кандидат экономических наук, доцент, директор финансово-экономического института Тюменского государственного университета (г. Тюмень) — § 4.5
- Леонтьева Юлия Владимировна** — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры финансового и налогового менеджмента Института экономики и управления Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина (г. Екатеринбург) — § 1.5
- Новоселов Константин Викторович** — доктор экономических наук, доцент, государственный советник Российской Федерации 2 класса, профессор Кафедры налогов и налогового администрирования Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва) — § 3.5
- Погорлецкий Александр Игоревич** — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры мировой экономики Санкт-Петербургского государственного уни-

верситета (г. Санкт-Петербург), главный научный сотрудник Института исследований социально-экономических трансформаций и финансовой политики Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва) — § 1.2

Покровская Наталья Владимировна — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры теории кредита и финансового менеджмента Санкт-Петербургского государственного университета (г. Санкт-Петербург) — § 2.7

Понкратов Вадим Витальевич — кандидат экономических наук, доцент, директор Института исследований социально-экономических трансформаций и финансовой политики Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва) — § 4.6

Поролло Елена Валентиновна — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры финансов Ростовского государственного экономического университета (РИНХ) (г. Ростов-на-Дону) — § 4.2

Петухова Римма Алексеевна — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры финансов Санкт-Петербургского государственного экономического университета (г. Санкт-Петербург) — § 2.3

Пугачев Андрей Александрович — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры финансов и кредита Ярославского государственного университета им. П.Г. Демидова (г. Ярославль) — § 2.4

Соколовская Елена Васильевна — кандидат экономических наук, старший научный сотрудник, доцент кафедры управления рисками и страхования, ведущий научный сотрудник лаборатории азиатских экономических исследований Санкт-Петербургского государственного университета (г. Санкт-Петербург) — § 2.5

Троянская Мария Александровна — доктор экономических наук, доцент, заведующий кафедрой государственного и муниципального управления Оренбургского государственного университета (г. Оренбург) — § 4.4

Тюрина Юлия Габдрашитовна — доктор экономических наук, доцент, профессор Департамента общественных финансов, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации (г. Москва) — § 4.4

Федотов Дмитрий Юрьевич — доктор экономических наук, доцент, директор института культуры, социальных коммуникаций и информационных технологий Байкальского государственного университета (г. Иркутск) — § 4.3

Чужмаров Андрей Иванович — кандидат экономических наук, проректор Коми республиканской академии государственной службы и управления (г. Сыктывкар) — § 1.3

Чужмарова Светлана Ивановна — доктор экономических наук, доцент, заведующий кафедрой банковского дела Сыктывкарского государственного университета имени Питирима Сорокина, ведущий научный сотрудник Пермского филиала Института экономики Уральского отделения Российской академии наук (г. Сыктывкар) — § 1.3

Шулекин Александр Николаевич — кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической теории и прикладной экономики Новосибирского государственного технического университета (г. Новосибирск) — § 2.2

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ КАК КОМПЛЕКСНОЙ ПРОБЛЕМЫ

Мудрец стыдится своих недостатков,
но не стыдится исправить их.
Конфуций

1.1. Уклонение от уплаты налогов и налоговая оптимизация юридических лиц: дифференциация явлений

Интуиция — это уступка,
которую логика делает нетерпению.
Рита Мэй Браун

Отсутствие единого подхода к дефиниции и разграничению понятий оптимизации и уклонения от налогообложения приводит к дисбалансу интересов бизнеса и власти, препятствует развитию предпринимательства.

Уклонение от уплаты налогов, уклонение от налогов, уклонение от налогообложения многопланово исследуется в работах многих зарубежных и отечественных авторов. Согласно данным РГБ, различные проблемы уклонения от налогообложения исследуются в более чем 1300 диссертациях (в том числе в 143 докторских) по экономическим, юридическим и другим областям знаний. Налоговая оптимизация, оптимизация налогов, системы налогов, налоговой системы, налогового бремени, налоговой нагрузки, интересов субъектов налоговых отношений, налоговых обязательств, системы налоговых отношений, налоговых выплат, постналогового дохода и т.п. содержится в названии 33 диссертаций за период с 1997 по 2018 гг.

Кроме того, в названии 100 диссертаций содержится термин «налоговое планирование», который по смысловому наполнению достаточно синонимичен понятию «оптимизация налогообложения». Есть также большое количество диссертаций по тематике минимизации налогов, управлению налогообложением экономических субъектов. Публикации по названной тематике исчисляются десятками тысяч. Однако варианты тем публикаций по налоговой тематике, содержащие в названии как «уклонение», так и «оптимизация», единичны.

Проблема разграничения уклонения от налогообложения, его оптимизации и других сопряженных понятий актуальна, но является крайне сложной в силу ее комплексности в условиях специфики экономических, культурных и других аспектов налоговой системы. Целесообразно применять сравнительно-научный и сравнительно-правовой подход к выявлению смысловой связи между любыми изучаемыми понятиями и явлениями, в частности уклонения от уплаты налогов и оптимизации налогообложения.

Сущность уклонения от налогов. Вопросы соотношения оптимизации и уклонения от налогообложения рассматривались многими учеными-экономистами уже в научных изысканиях в XIX — начале XX века. Схема существа уклонения от налогов А.А. Соколова¹, базирующаяся на работе Э. Селигмана «The shifting and incidence of taxation» приведена на рис. 1.1.

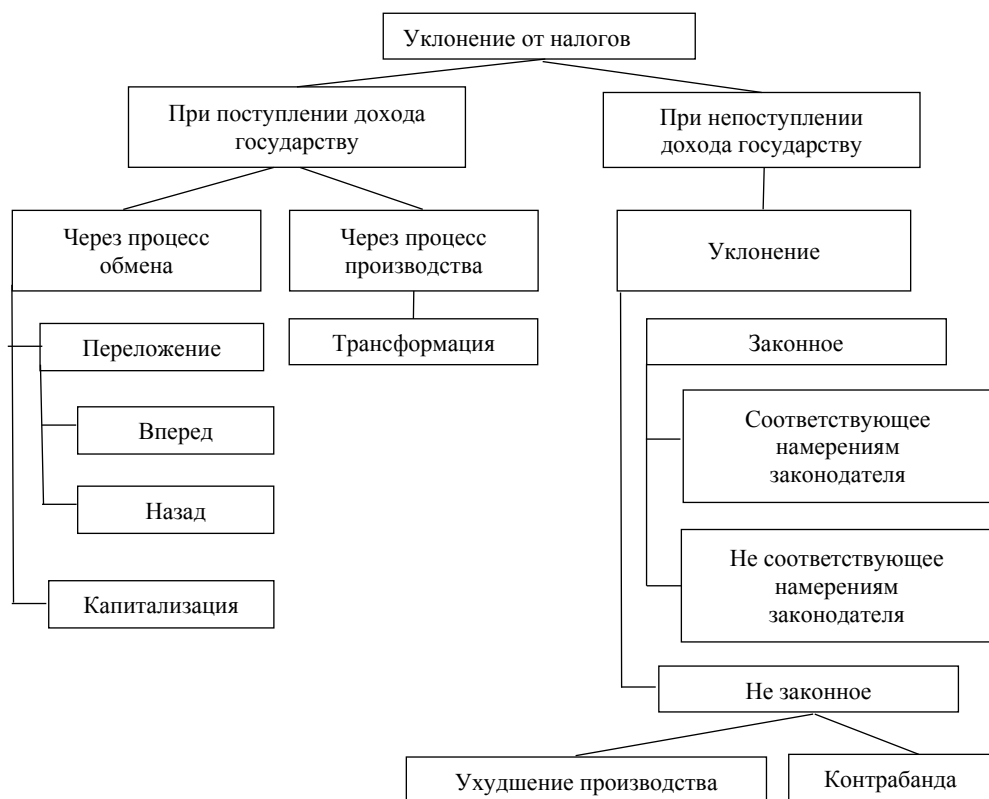


Рис. 1.1. Схема сущности уклонения от налогов по А.А. Соколову

¹ Соколов А.А. Теория налогов. М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2003. С. 355.

И.И. Янжул в «Основных началах финансовой науки» писал, что уклонение от уплаты налога может расцениваться как желательное и плодотворное, если оно имеет целью развитие и улучшение производственной деятельности экономического субъекта¹. С.И. Иловайский² анализировал факты уклонения от уплаты налогов и методы борьбы с ними в зарубежных странах. В.М. Пушкарева обобщает анализируемые учеными в XIX — начале XX века финансовые способы борьбы с законным и незаконным уклонением от налогообложения путем: понижения акцизов; введения обложения готового продукта, совершенствования финансового аппарата³.

Концепции уклонения от уплаты налогов. Следует выделять следующие основные моменты концепции уклонения от налогообложения на рубеже XIX—XX веков: (1) выделение двух его форм (видов): законной и незаконной; (2) достаточно условно о нем писали при анализе поступления доходов в бюджетную систему; (3) при не поступлении доходов в государственную казну предлагалось анализировать сделано это законно или незаконно; (4) в случае если действия налогоплательщика по уклонению уплаты налогов законны, указывалось на необходимость определения насколько это соответствует или противоречит духу закона; (5) незаконными вариантами уклонения от уплаты налогов при их не поступлении в бюджетную систему считались: контрабанда, сокрытие доходов; ухудшение качества товара.

Таким образом, уклонение от налогообложения трактовалось в это время широко исходя из поступления или нет доходов в государственную казну в результате поведения субъектов как законного, так и противоречащего ему характера.

Отмеченные выше моменты получили свое развитие в последующих научных изысканиях, законодательных инициативах и судебной практике по дифференциации содержания и признаков законной и незаконной минимизации налоговых платежей, в том числе формально не нарушающей букву закона, но не соответствующей его духу.

Современный контекст уклонения. В настоящее время зарубежные и отечественные авторы, международные, межправительственные и исследовательские организации по-разному дают характеристику и определяют различие таких понятий как «обход налогового закона», «обход налогов», «избежание налогообложения», «уклонение от уплаты налогов», «агрессивное налоговое планирование». Способы уменьшения налоговых обязательств могут обозна-

¹ Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах: Изд. 4-е. СПб, 1904. С. 279.

² Иловайский С.И. Учебник финансового права. Одесса, 1904. С. 25—42.

³ Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов // Финансы и статистика. 2001. № 6. С. 164.

чатся как: «tax abuse», «tax avoidance», «tax evasion», «tax planning», «aggressive tax planning», «tax mitigation», «tax minimization», «tax fraud» и т.п.

Обычно принято выделять три основных модели поведения налогоплательщиков, направленного на уменьшение размера налоговых платежей: (1) налоговое планирование (tax planning), что по своему содержанию следует признать синонимичным оптимизации налогообложения; (2) уменьшение налоговых платежей в соответствии с требованиями закона, но в противоречие его духу (tax avoidance), что обычно переводится как обход налогового закона или избежание налогообложения; (3) противоправное уклонение от уплаты налогов (tax evasion).

Такой подход содержится в работах Р. Рохатги¹, Н.Р. Тупанчески², Чо Ын Джин³, А.В. Демина⁴, Б.Я. Брука⁵, М.А. Громова⁶ и других. С.В. Жестков также пишет про уплату налогов в соответствии с буквой закона без использования специальных приемов снижения уплачиваемых сумм⁷, что Е.С. Вылкова называет стандартным методом поведения⁸. Многие зарубежные авторы долгое время не разграничивали понятия «tax evasion» и «tax avoidance» и до настоящего времени традиционно не поддерживают криминализацию обхода налогового закона. Это есть в работах В. Баркера⁹, С. Грина¹⁰, Дж. Преббла¹¹ и других.

¹ Rohatgi, R. Basic International Taxation, Vol. 1: Principles, 2nd edition, Richmond, 2005. — 465 p.

² Тупанчески Н.Р. Уклонение от уплаты налогов: компаративный анализ: дис. ... д-ра юрид. наук. М. 2002.

³ Чо Ы.Д. Правовое регулирование налогообложения юридических лиц в Российской Федерации и Республике Корея: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2018.

⁴ Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие. М.: РИОР, 2008. С. 120—125.

⁵ Брук Б.Я. Предотвращение неправомерного использования льгот, предусмотренных соглашениями (договорами, конвенциями) об избежании двойного налогообложения: настоящее и будущее // Закон. 2016. № 5. С. 122—136.

⁶ Громов М.А. Правовое регулирование налогового планирования в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003.

⁷ Жестков С.В. Правовые основы налогового планирования (на примере групп предприятий): дис. ... канд. юрид. наук. М., 2001. С. 24.

⁸ Вылкова Е.С. Налоговое планирование: теория и практика. Учебник для вузов. (2-е изд., пер. и доп) Москва, 2014. С. 103.

⁹ Barker, W. The Ideology of Tax Avoidance // Loyola University Chicago Law Journal, Vol. 40, 2009, pp. 229—251.

¹⁰ Green, S. Moral Ambiguity in White Collar Criminal Law // Notre Dame Journal of Law, Ethics & Public Policy, Vol. 18, 2014, pp. 501—519.

¹¹ Prebble, J. Criminal Law, Tax Evasion, Shams, and Tax Avoidance: Part I — Tax Evasion and General Doctrines of Criminal Law // New Zealand Journal of Taxation Law and Policy, Vol. 2, 1996, pp. 3—16.

В Комментариях к ст. 1 Модельной конвенции ОЭСР и к ст. 1 Модельной конвенции ООН обозначена цель: «prevent tax avoidance and evasion», что свидетельствует о том, что при осуществлении международного налогообложения крайне востребована дифференциация понятий «tax avoidance» и «tax evasion».

В Глоссарии налоговых терминов ОЭСР термин «avoidance» интерпретируется как «организация деятельности налогоплательщика, с помощью которой уменьшаются его налоговые обязательства, и, хотя данная деятельность налогоплательщика может соответствовать требованиям закона, она обычно противоречит его (закону) смыслу», «tax evasion» как «ситуация, когда налоговые обязательства налогоплательщика уменьшаются или не возникают в результате нарушения норм налогового права (противоправной деятельности)».

Российские авторы В.А. Кашин¹, И.А. Ларютина², А.А. Шахмаматьев³, Е.Д. Кастанова⁴ и другие противоправность действий налогоплательщика признают критерием разграничения названных понятий, указывая на их неопределенность и различие по странам. Об этом же пишут О. Линнет и М. Хониболл⁵. Кроме этого, А. Миллер и Л. Оутс⁶, Р.Г.С. Феррейра⁷, и другие авторы к критериям относят: момент осуществления налогоплательщиком действий по минимизации налогообложения: tax evasion — после возникновения налогового обязательства, а tax avoidance — до его возникновения. По мнению А.М. Морейра, главным является временной (хронологический) критерий, однако, критерий противоправности данный автор считает более важным при таких обстоятельствах как: подача недостоверной налоговой отчетности (dishonest tax reporting), мошенничество (fraud) или налоговая симуляция (tax dissimulation)⁸.

¹ Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий: Монография. М.: Магистр, 2016. С. 78

² Ларютина И.А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 104.

³ Шахмаматьев А.А. Международное налоговое право. М.: Международные отношения, 2014. С. 246.

⁴ Кастанова Е.Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2014. С. 89.

⁵ Lynette O., Honiball M. International tax, a South African perspective 2008, 4th ed. Cape Town: Siber Ink CC. P. 383.

⁶ Miller, A., Oats, L. Principles of international taxation, 2nd ed. West Sussex, Tottel publishing, 2009, p. 11.

⁷ Ferreira, R.G.S. Form Versus Substance: A Comparison of Brazil's Tax System to the Tax System of the United States of America, 35 U. Miami Inter-Am. L. Rev. 311 (2004). p. 329.

⁸ Moreira, A.M. Elisao e Evasao Fiscal — limites ao planejanemto tributario. Revista da Associacao Brasileira de Direito Tributario, Belo Horizonte, Vol. 21, 2003, pp. 11—17.

Р. Фалькон и Р. Телия¹, Палао Табоадо² и другие полагают, что критерием уклонения от налогообложения является крайняя интенсивность преднамеренного неправомерного поведения, а для обхода налогов характерно использование нетипичных правовых конструкций («atypical legal structures»). Р. Рохатги считает «tax avoidance» косвенным нарушением закона, а tax evasion — прямым³.

А.В. Елинский выделяет производные термины от tax avoidance и tax evasion: «tax resistance» («сопротивление уплате налогов») — когда налоги не уплачиваются если лицо не поддерживает проводимую в стране налоговую политику и «tax avoison» (сочетание «avoidance» и «evasion») — в случае правомерного сопротивления налогам⁴.

Отметим, что в научной литературе отмечается огромная сложность в определении различий между обходом налогового закона («tax avoidance») и налоговым планированием («tax planning») или экономией на налогах («tax saving») так как в этих моделях поведения налогоплательщика действия по снижению налогов формально соответствуют закону.

В законодательстве ОЭСР и научных публикациях (К. Фогеля⁵, Е.С. Вылковой и А.Л. Тарасевича⁶ и др.) часто используется термин «aggressive tax planning», когда оптимизация налогообложения переходит в разряд форм его обхода налогообложения. Еврокомиссия относит к агрессивному налоговому планированию «получение выгоды от использования «тонкостей» («technicalities») налоговой системы или несоответствий между налоговыми системами двух или более стран с целью снижения налоговых обязательств». Агрессивное налоговое планирование С.В. Жестков интерпретирует как «избежание налога»⁷, М.А. Громов — «обход закона»⁸, Н.А. Русяев — «обход налога»⁹, Т.А. Гусева — «злоупотребление пра-

¹ Falcon, R., Telia, R. El Limitado Alcance de la Exigencia de un Motivo Economico Distinto del Ahorro Fiscal // Quincena Fiscal 2011, № 6, pp. 7—12.

² Palao Taboada, C. La aplicacion de las normas tributarias y la elusion fiscal, Lex Nova, 2009. 302 p.

³ Rohatgi R. Basic International Taxation, Vol. 1: Principles, 2nd edition, Richmond, 2005. 465 p.

⁴ Елинский, А.В. Зарубежный опыт разграничения законных и незаконных деяний в налоговой сфере // Налоговед. 2008. № 11. С. 76—83.

⁵ Vogel K. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (3rd ed., Kluwer Law Intl. 1997), p. 117, para. 78.

⁶ Вылкова Е.С., Тарасевич А.Л. Агрессивное налоговое планирование в международных и российских реалиях // Вестник Забайкальского государственного университета. 2015. № 6 (121). С. 95—103.

⁷ Жестков С.В. Правовые основы налогового планирования (на примере групп предприятий): дис. ... канд. юрид. наук. М., 2001. 154 с.

⁸ Громов М.А. Правовое регулирование налогового планирования в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. 149 с.

⁹ Русяев Н.А. Правовое регулирование налоговой оптимизации в России и Германии: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. 193 с.

вом»¹. Ряд авторов, например, С.И. Задорогин², Н.А. Русяев³, являются противниками выделения законных, но при этом агрессивных налоговых практик.

Феномен налогового планирования исследован многими авторами, среди которых А.В. Брызгалин⁴, Е.С. Вылкова⁵ и другие ученые, рассматривающие его через призму не минимизации налогов, а оптимизации налогообложения. Многие авторы наделяют налоговое планирование и оптимизацию налогообложения практически идентичным содержанием. При этом отдельные авторы, отрицая тождественность этих понятий, по-разному раскрывают соотношение их смыслового наполнения.

Концепция налоговой оптимизации, оптимизации налогообложения, оптимизации налоговой нагрузки, бремени и т.п. предметно рассматривается в работах А.В. Брызгалина, В.Р. Берника и А.Н. Головкина⁶, Е.Г. Васильевой⁷ и многих других.

Научные представления об уклонении от налогообложения, злоупотреблении правом в налоговых отношениях, обходе налогов и т.п. во многом совпадают в исследованиях феномена оптимизации налогообложения и налогового планирования, управления налогообложением экономических субъектов, их пределов, ограничений. Они нацелены на защиту добросовестных участников налоговых отношений.

С.Л. Будылин⁸, Р.С. Юрмашев⁹, С.И. Задорогин¹⁰ для разграничения налоговой оптимизации от налогового правонарушения и уклонения от уплаты налогов полагают целесообразным использовать критерий противоправности. А.В. Кириллов рекомендует рассматривать теорию «фиктивных» обстоятельств

¹ Гусева Т.А. Правовое регулирование налогового планирования в предпринимательской деятельности: проблемы теории и практики: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2008. — 455 с.

² Задорогин С.И. Правовое обеспечения оптимизации налогообложения в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 55.

³ Русяев Н.А. Указ соч. 195 с.

⁴ Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / Под ред. к.ю.н. А.В. Брызгалина. 2-е изд., перераб. и доп. Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2005. 304 с.

⁵ Вылкова Е.С. Энциклопедия управления налогообложением экономических субъектов. Том 1 Теоретические основы. Санкт-Петербург, 2017. 338 с.

⁶ Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Указ. соч. 304 с.

⁷ Васильева Е.В. Налоги: законные способы оптимизировать налогообложение. 2020. 146 с.

⁸ Будылин С.Л. Пределы международной налоговой оптимизации и риски российского налогоплательщика // Современное право. 2008. № 5. С. 10—16.

⁹ Юрмашев Р.С. Налоговое правонарушение: теоретико-прикладные проблемы правовой идентификации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 162.

¹⁰ Задорогин С.И. Правовое обеспечения оптимизации налогообложения в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 64.

Эрнста Блюменштайна в качестве основы для более четкого определения данного разграничения¹.

Т.А. Гусева², М.А. Громов³, Н.А. Фомина⁴ предлагают для четкого разграничения уклонения от налогообложения и налоговой оптимизации разработать концепцию (нормы) запрета злоупотребления правом в налоговых отношениях и предлагают основы их формирования. Большинство авторов признают, что злоупотребление правом — это основной критерий для выявления дифференциации обхода налогов от иных видов правомерного поведения налогоплательщика. При этом необходимо указать на отсутствие какой-либо системности в применении как данного подхода, так и самого термина «злоупотребление» не только в теоретических изысканиях (см. позицию С.П. Бортникова⁵, А.В. Демина⁶, Д.В. Винницкого⁷ и др.) но и при судебном разрешении налоговых споров в РФ.

Закономерную и хронологически последовательную цепочку деяний можно представить следующим образом: (1) злоупотребление правом, например, занижение налоговой базы по налогу на прибыль организаций без должных на то оснований, где мерой реагирования является отказ принять соответствующие суммы в расчете налога и доначисление налога; (2) правонарушение — неполная уплата сумм налога, где мерой реагирования являются штрафные санкции. При этом названные деяния, являясь автономными, находятся между собой в причинно-следственной связи.

Следует указать, что А.И. Муранов⁸, С.В. Савсерис⁹, Ж.Г. Попкова¹⁰, Е.Д. Суворов¹¹ и другие вместо термина «злоупотребление правом», используют понятие «об-

¹ Кириллов А.В. Правовой механизм противодействия злоупотреблению правом в международной налоговой практике Швейцарской конфедерации: дис. ... канд. юрид. наук. М. 2018. С. 21—26.

² Гусева Т.А. Концепция налогового планирования // Налоги (газета). 2007. №10 (СПС «КонсультантПлюс»).

³ Громов М.А. Правовое регулирование налогового планирования в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 146—147.

⁴ Фомина Н.А. Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях: дис. ... канд. юрид. наук. М. 2009. С. 14, 97.

⁵ Бортников С.П. Юридическая ответственность в налоговом праве: теория и практика: дис. ... д-ра юрид. наук, М., 2017. С. 296, 299, 321.

⁶ Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие. М.: РИОР, 2008. С. 120—125.

⁷ Смирнов Г., Зарипов В., Головкин Л., Щекин Д., Брызгалов А., Тимофеев Е., Винницкий Д., Попов А., Борисичев А., Колоколов Н., Будылин С., Робенко М. Налоговая оптимизация как преступление (комментарий Д.В. Винницкого) // Закон. 2014. № 8. С. 16—30.

⁸ Муранов А.И. Проблема «обхода закона» в материальном и коллизионном праве: дис. ... канд. юрид. наук. М., 1999. С. 9—10.

⁹ Савсерис С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук. М. 2006. С. 70.

¹⁰ Попкова Ж.Г. Налоговая выгода как институт налогового права: дис. ... канд. юрид. наук. М. 2019. С. 115—116.

¹¹ Суворов Е.Д. Обход закона. Сделка, оформляющая обход закона. М.: ИД В. Ема, 2008. С. 160.

ход закона», придавая ему примерно идентичное смысловое содержание и, в конечном счете, рассматривая его в значении обхода (избежания) налогов.

Большинством цивилистов, исходя из положений ст. 10 ГК РФ, относящей обход закона с противоправной целью к одной из форм злоупотребления правом, нарушение как цели так и духа закона идентифицируется как его обход («tax avoidance») и признается критерием для его разграничения с правомерной (допустимой) оптимизацией налогообложения. При этом ряд авторов отмечает, что налогоплательщики не столько злоупотребляют своими налоговыми правами, как стремятся оптимизировать свое налогообложение. Отметим, что злоупотребление правами (полномочиями) присуще также и деятельности налоговых органов. Д.М. Щекин¹ пишет о понятии «налоговые злоупотребления».

Правила борьбы с уклонением от налогов. В мире действуют Общие правила борьбы с уклонением от налогов — Правила GAAR (сокр. от англ. General Anti-Avoidance Rules), имеющие специфику на международном уровне и в конкретных юрисдикциях. При всей дискуссионности данного правила вплоть до предложений ввести специальные правила (Specific Anti-Avoidance Rules — SAAR), пока что этот правовой инструмент применяется и совершенствуется в части прямых и косвенных запретов тех или иных злоупотреблений налоговым правом. В БРИКС и в государствах его членах это правило также действует. 26.09.2024 г. Главы налоговых администраций БРИКС подписали Рамочное соглашение по учреждению Форума налоговых служб стран объединения. Предметно специфику правового регулирования и применения общих правил о запрете обхода налогового закона в таких государствах БРИКС как: Федеративная Республика Бразилия; РФ, Республике Индия, Китайской Народной Республике, Южно-Африканской Республике описал в своей диссертации Д.А. Курочкин². Он выявил сходства и различия, а также варианты сближения в странах БРИКС таких элементов названных правил как: обход налогового закона (tax avoidance scheme); налоговая выгода (tax benefit); цель налогоплательщика (taxpayer's purpose); последствия (consequences).

В ЕС применяется Директива 2016/1164 О борьбе с уклонением от уплаты налогов (EU Anti-Tax Avoidance Directive) содержащая меры для государств-членов ЕС по противодействию таким формам агрессивного налогового планирования в части обложения корпоративным налогом как: займы, перемещение активов, контролируемые иностранные компании, гибридное несоответствие. Также в ЕС действует и постоянно развивается проект по борьбе с размывани-

¹ Щекин Д.М. Борьба с налоговыми злоупотреблениями: новые ориентиры для судебной практики // Судья. 2018. № 6. С. 44—49.

² Курочкин Д.А. Общие правила о запрете обхода налогового закона (general anti-avoidance rules) в государствах БРИКС: сравнительно-правовое исследование. дис. ... канд. юрид. наук. М. 2020.

ем налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (BEPS), призванный противодействовать уклонению от уплаты налогов и агрессивному налоговому планированию со стороны многонациональных предприятий, использующих лазейки в налоговых правилах, чтобы искусственно переводить прибыль в места с низким или нулевым налогообложением.

Проект BEPS ОЭСР/G20 предоставляет правительствам правила и инструменты для борьбы с уклонением от уплаты налогов, гарантируя, что прибыль облагается налогом там, где осуществляется экономическая деятельность, приносящая ее, и где создается стоимость. В странах ЕС приняты соответствующие национальные законодательные акты, а также действуют положения по регулированию для целей налогообложения трансфертного ценообразования, сделок между взаимозависимыми лицами, устранения двойного налогообложения и другие. Перечисленные моменты содержатся и в Налоговом кодексе РФ. Отметим, однако, что, например, в части ограничения процентов в ст. 269 НК РФ, по нашему мнению, в последнее время наблюдается излишняя либерализация их регулирования.

Российская практика. В 2017 г. Россия присоединяется к BEPS и в НК РФ как статутное GAAR вводится статья 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» (см. ст. 10 Гражданского кодекса РФ «Пределы осуществления гражданских прав»), что послужило основой для более четкого применения в отечественной судебной практике понятий добросовестности налогоплательщика, необоснованной налоговой выгоды и других аспектов.

Налоговый кодекс РФ не содержит ни определения уклонения от уплаты налогов, ни дефиниции налоговой оптимизации. При этом следует отметить, что некоторые правила введены в НК РФ специально для противодействия злоупотреблениям в налоговой сфере (ст. 54.1; п. 2 ст. 200, ст. 269 и др.).

Согласно данным системы Консультант, в различных отечественных законодательно-нормативных документах есть 12 дефиниций уклонения от чего-либо с акцентом на следующих характерных чертах данного понятия, которое может выражаться как в действии, так и в бездействии: нарушение порядка и условий; отсутствие уважительных причин; направленность на умышленное, намеренное избежание или изменение тех или иных обстоятельств; незаконность; невыполнение обязанностей.

В Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» содержалась следующее определение уклонения от уплаты налогов и (или) сборов: «умышленные деяния, направленные на их неуплату. ... и повлекшие полное или частичное непоступление соответствующих налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации...».

В Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» в настоящее время названное понятие трактуется как «умышленное невыполнение конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы» и в качестве способов уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов признаются «действия, состоящие в умышленном включении в налоговую декларацию (расчет) или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений, либо бездействие, выражающееся в умышленном непредставлении налоговой декларации (расчета) или иных указанных документов» с указанием, что уклонение от налогообложения связано с прямым умыслом.

В нормативно-законодательных документах РФ приводится 8 трактовок понятия «оптимизация», в которых отмечаются следующие его специфические черты в части направленности изменений в соответствующем процессе:

- с одной стороны, на максимально низкий уровень, минимизацию того или иного показателя, насколько это разумно достижимо с учетом экономических и социальных факторов;
- с другой стороны, на улучшение эффективности решаемых задач, повышение ценности, максимизацию характеристик, комплексное развитие.

В России кроме статутного GAAR, существуют и судебные доктрины GAAR, содержащие те или иные положения о запрете на обход налогового закона.

В п. 3 Постановления Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова», по сути, содержится формулировка смыслового наполнения оптимизации уплаты налогов, под которой понимаются: «такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно — оптимального вида платежа».

Критерии квалификации. В вопросе выработки четких критериев, позволяющих однозначно квалифицировать действия налогоплательщиков, как уклонение от уплаты налогов, противоправность в результате применения тех

или иных «оптимизационных схем» или легитимную оптимизацию налогообложения важными являются понятия:

1) «недобросовестность налогоплательщика», введенное определением Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 г. № 138-О;

2) «необоснованная налоговая выгода», установленная Постановлением Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53, где также перечислены условия признания ее таковой;

3) «деловая цель», введенная названным Постановлением № 53;

4) «необычная сделка», определяемая до 2022 года в соответствии с Приказом Росфинмониторинга от 08.05.2009 г. № 103 «Об утверждении Рекомендаций по разработке критериев выявления и определению признаков необычных сделок»;

5) «сомнительная операция», раскрываемая в Письме ЦБ РФ № 161-Т от 26.12.2005 г. «Об усилении работы по предотвращению сомнительных операций кредитных организаций»;

6) «схемы дробления бизнеса», принципы определения которых приведены в письме ФНС России от 29.12.2018 г. № ЕД-4-2/25984 на основе позиции, содержащейся в определении Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 г. № 1440-О;

7) «должная осмотрительность», «коммерческая осмотрительность», «фирма-однодневка», «техническая компания», «транзитная или буферная организация» — см., прежде всего, письмо ФНС РФ от 10.03.2021 г. № БВ-4-7/3060 «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса РФ» и другие.

Для разграничения налоговой оптимизации и уклонения от уплаты налогов крайне важно четко определить момент, когда оптимизация налогообложения перестает быть таковой и приобретает признаки правонарушения (см. гл. 16 НК РФ и гл. 15 КОАП РФ) или преступления (ст. 198, 199, 199.1 и 199.2 Уголовного кодекса РФ), становясь нелегитимной. Таким образом, главное отличие налоговой оптимизации от уклонения от уплаты налогов заключается в правомерности первой и противоправности второго.

Базовые критерии разграничения оптимизации и уклонения. На основе всего вышеизложенного, считаем возможным предложить следующие базовые критерии разграничения оптимизации и уклонения от налогообложения, структурируя их исходя из рассмотренных выше понятий, характеризующих их специфику, а также из элементов налога (табл. 1.1).

**Таблица 1.1. Критерии разграничения оптимизации
и уклонения от уплаты налогов и сборов**

<i>Критерий</i>	<i>Оптимизация налогообложения</i>	<i>Уклонение от уплаты налогов</i>
Цель	Законная оптимизация налоговых платежей для увеличения чистой прибыли, повышения инвестиционной привлекательности фирмы, удовлетворения интересов собственников	Умышленное избегание налоговых обязанностей и незаконная минимизация налоговых обязательств
Легитимность	Правоправность	Противозаконность
Деловая цель	Наличие «деловой цели»	Отсутствие деловой цели, частичная или полная неуплата налогов для удовлетворения личных целей собственников бизнеса
Выгода	Получение обоснованной налоговой выгоды	Получение необоснованной налоговой выгоды
Добросовестность	Наличие добросовестности во всех осуществляемых экономическим субъектом операциях и сделках	Недобросовестность осуществляемых операций и сделок, необоснованное наличие сомнительных операций и необычных сделок
Применяемые сделки	Соответствующие деловой цели	Сомнительные сделки, необычные сделки, не обусловленные деловой цели
Структурирование бизнеса	Соответствующее деловой цели	Дробление исходя из стремления незаконной минимизации налогов
Взаимодействие с другими бизнес-структурами	Соответствующее деловой цели. Должная осмотрительность	С фирмами-однодневками, техническими компаниями и т.п.
Налогоплательщик	Становление в соответствии с нормами законодательства с учетом имеющихся альтернатив	Умышленное избежание становления налогоплательщиком тех или иных налогов, невыполнение обязанностей
Объект налогообложения	Законное стремление избежать возникновения объекта налогообложения и минимизация его стоимости	Сознательное сокрытие объекта

Окончание табл. 1.1

<i>Критерий</i>	<i>Оптимизация налогообложения</i>	<i>Уклонение от уплаты налогов</i>
Налоговая база	Законная оптимизация налоговой базы	Умышленное необоснованное занижение налоговой базы вплоть до ее обнуления
Налоговая ставка	Выбор оптимальной ставки по соответствующей деятельности и операции	Умышленное необоснованное применение пониженных ставок и тарифов
Налоговый период	Уплата налога и сходя из законодательно установленных отчетных и налоговых периодов с учетом законных возможностей их оптимизации	Умышленное нарушение установленных в законодательстве отчетных и налоговых периодов
Порядок исчисления налога	Выбор оптимально приемлемого, разумного порядка исчисления налога, предусмотренного в законодательстве	Умышленное необоснованное нарушение порядка исчисления налога в целях удовлетворения личных интересов собственников бизнеса
Порядок и сроки уплаты налогов	Законное получение отсрочек, рассрочек и инвестиционных налоговых кредитов, уплата налога в последний день срока	Создание видимости препятствий для своевременной уплаты налогов, например, намеренное осуществление платежей через проблемные банки
Льготы	Максимальное использование установленных преференций исходя из требований законодательства	Намеренно формальное получение преференций и вычетов без наличия на то реальных законных оснований
Последствия	Не противоречащее закону снижение налоговых обязательств, получение налоговой экономии для решения стратегических и тактических деловых целей	Налоговые санкции (штрафы, пени), привлечение к административной и уголовной ответственности

Приведенные в табл. 1.1 критерии носят рамочный характер, не являются исчерпывающими, бесспорными и требуют дальнейшего осмысления и развития.

Заключение. В зарубежном и российском законодательстве и академических исследованиях нет универсальных и общепринятых определений таких

понятий как уклонение от уплаты налогов, оптимизация налогообложения и сопряженных с ними терминов: «обход налогового закона», «обход налогов», «избежание налогообложения» и др. Поэтому интерпретация перечисленных явлений носит весьма субъективный характер.

Проведение сравнительных исследований осложнено тем, что рассматриваемые терминологические конструкции как в теории, так и в судебной практике используются сегодня непоследовательно и взаимозаменяемо, даже в одной отдельно взятой стране, и имеют многообразное смысловое наполнение в различных юрисдикциях и межстрановых объединениях.

В настоящее время крайне важно, чтобы в законодательстве были детально прописаны как по уклонению от уплаты налогов, так и по оптимизации налогов их дефиниции как с точки зрения экономического смысла, так и деловых целей, а также конкретные принципы, признаки и критерии, функции, мероприятия по их реализации.

Научная дискуссия относительно разграничения уклонения и оптимизации налогообложения будет продолжаться как вследствие отсутствия в налоговом законодательстве определения названных понятий; так и поскольку ни в теории, ни на практике не решен вопрос о квалификации спорных ситуаций в контексте дисбаланса частных и публичных интересов; а также вследствие постоянного развития исследовательской мысли.

1.2. Институциональные аспекты в исследованиях и понимании явления уклонения от уплаты налогов юридическими лицами

Железнодорожный билет возбуждает
больше надежд, чем лотерейный.
Поль Моран

Уклонение от уплаты налогов понимается как злонамеренные действия субъектов налоговых обязательств по минимизации своих соответствующих платежей в адрес государства. Это связано с сокрытием доходов от обложения, а также неуплатой налогов вовремя или в полном объеме¹ и нуждается в исследованиях с точки зрения понимания данного явления в институциональном аспекте. Каковы существенные причины уклонения от уплаты налогов, объясняемые институциональным

¹ Тищенко А.Н., Енина-Березовская А.А. Основные причины уклонения от уплаты налогов // Вестник УрФУ. Серия «Экономика и управление». 2011. № 4. С. 120.

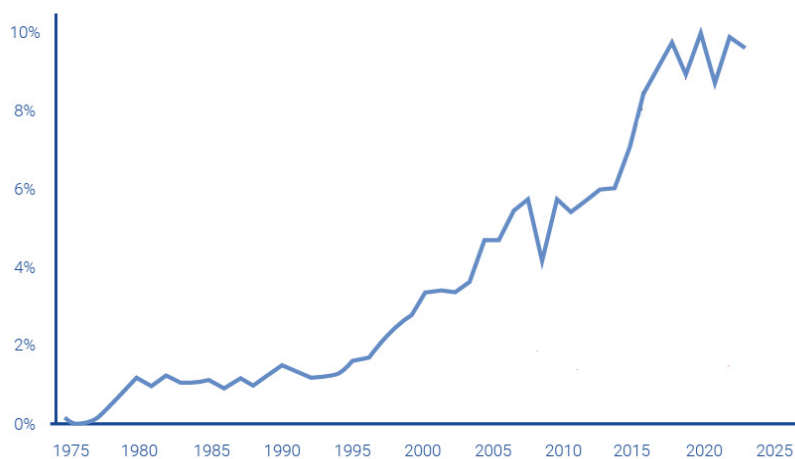
устройством общества, и какую роль могут играть институты в предотвращении намеренной активности налогоплательщиков по неисполнению своих фискальных обязательств перед государством и обществом — задачи, поставленные в данном параграфе.

Уклонение от уплаты налогов характерно для всей истории человечества. Противостояние «жертвы» и «налога»¹, в современном понимании — налогоплательщика и государства, когда в ответ на вводимое в общественных интересах жертвоприношение, трансформировавшееся в налог, находит разный отклик у податных субъектов, включая уклонение от данных обязанностей — неотъемлемый элемент института налогообложения, ведущего отчет с незапамятных времен. В современных условиях уклонение от уплаты налогов приобрело масштабный характер, в том числе для юридических лиц, представляющих корпоративный сегмент системы мирохозяйственных связей. При этом корпорация является важным институтом экономического развития в характеристиках организации бизнес-процессов мирового хозяйства.

Стремление минимизировать корпоративные налоговые обязательства, в том числе и путем уклонения от уплаты налогов — распространенная практика юридических лиц. Поскольку на уровне национальных экономик меры, направленные на предотвращение от уплаты налогов, получили достаточно широкое распространение и отличаются, как правило, своей жесткостью, корпорациям проще уклоняться от налогообложения в своей трансграничной деятельности. Размывание налоговой базы и перевод прибыли в низконалоговые юрисдикции — достаточно распространенный способ уклонения от уплаты налогов со стороны транснациональных корпоративных структур (ТНК). По оценкам Глобального отчета об уклонении от уплаты налогов, представленного в 2023 г. учеными Обсерватории налоговых исследований Европейского союза (ЕС) под руководством лауреата Нобелевской премии по экономике Дж. Стиглица², прибыль, выведенная ТНК в налоговые убежища, составила в 2022 г. 1 трлн. долл. Это было эквивалентно трети прибыли, полученной ТНК за пределами юрисдикций местонахождения их штаб-квартир. Потери поступлений от корпоративного налога на прибыль, вызванные такими действиями ТНК, составили почти 10% доходов от него, собранных во всем мире. При этом масштабы подобной деятельности ТНК нарастают (рис. 1.2), и это характерно для всех стран и регионов мира (рис. 1.3).

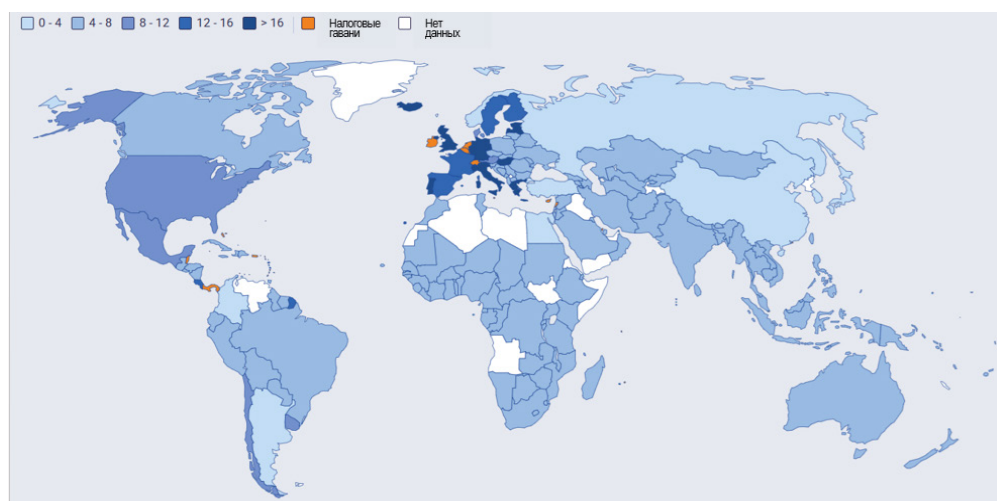
¹ Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир / под ред. Б.Е. Ланина. Москва: Прогресс, 1992. 408 с.

² Global Tax Evasion Report 2024. [S.l.]: EU Tax Observatory, 2023. URL: https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2023/10/global_tax_evasion_report_24.pdf



Источник: Global Tax Evasion Report 2024. [S.l.]: EU Tax Observatory, 2023. URL: <https://www.taxobservatory.eu/publication/global-tax-evasion-report-2024>. Р. 9.

Рис. 1.2. Динамика потерь налоговых поступлений из-за перемещения прибыли транснациональных корпораций в налоговые убежища (в процентах от собранных глобальных доходов от корпоративного налога на прибыль), 1975—2025 гг.



Источник: <https://atlas-offshore.world>

Рис. 1.3. Потерянные поступления от корпоративного налога на прибыль в процентах от собранных доходов от корпоративного налога на прибыль (в %), 2021 г.

Оценки, сделанные А. Кобэм и П. Янски в 2018 г., свидетельствуют о том, что в относительном выражении от уклонения от уплаты налогов в результате перераспределения прибыли ТНК между юрисдикциями с высоким и низким уровнем налогообложения в большей степени теряют развивающиеся страны — не члены ОЭСР: они в среднем недополучают налоговые поступления в объёме около 1,3% (14 из них — от 3 до 7% ВВП). В это же время бюджетные потери большинства развитых стран — членов ОЭСР от недопоступлений корпоративного налога на прибыль не превышает 1% ВВП, составляя в среднем 0,66% ВВП¹.

Каковы институциональные предпосылки, влияющие на уклонение от уплаты налогов юридическими лицами, представляющими корпоративный сектор мировой экономики и международного бизнеса, и как их следует учитывать для минимизации подобной деятельности? Ответ на данные вопросы способствует лучшему пониманию явления уклонения от уплаты налогов и для исследователей-теоретиков, и для практиков в сфере государственных и корпоративных финансов и налогообложения.

Институциональная характеристика уклонения от уплаты налогов юридическими лицами. Категория «уклонение от уплаты налогов» нуждается в четком определении с институциональной точки зрения. В связи с тем, что Налоговый кодекс РФ такого определения не даёт, а толкования в российской экономической и юридической литературе, а также на основании Уголовного кодекса РФ акцентируют внимание на умышленную противоправность соответствующих действий налогоплательщика,² обратимся в данной связи к международной практике. Термину «уклонение от уплаты налогов» в английском языке и англосаксонском праве наиболее точно будет соответствовать категория *tax evasion*, во французском — *l'évasion fiscale*.

Налоговое законодательство США (Section 7201 of Title 26 of the United States Code) характеризует уклонение от уплаты налогов (*tax evasion*) и налоговое мошенничество (*tax fraud*) — обе эти категории в английском языке синонимичны — как действия, когда люди или предприятия намеренно недоплачивают или не выполняют свои налоговые обязательства.³ Это классифицируется как серьёзное преступление, за которое предусмотрено соответствующее наказание.

В соответствии с разъяснениями Правительства Великобритании, уклонение от уплаты налогов (*tax evasion*) — незаконная неуплата или недоплата налогов, обычно в результате подачи ложной декларации (отсутствия деклара-

¹ Cobham A., Jansky P. Global distribution of revenue loss from corporate tax avoidance: re-estimation and country results // Journal of International Development. 2018. Vol. 30. No. 2. P. 206—232. <https://doi.org/10.1002/jid.3348>

² 101 термин налогового права: крат. законодат. и доктринальное толкование / Н.А. Соловьева (рук.) и др. Москва: Инфортропик Медиа, 2015. С. 407—409.

³ Tax Evasion. URL: <https://www.thefederalcriminalattorneys.com/white-collar-crimes/tax-fraud>

ции) о доходах, подлежащих налогообложению, что влечет за собой юридические санкции, если преступник будет пойман¹.

Во Франции уклонение от уплаты налогов (*l'évasion fiscale*) трактуется шире: это «серая зона» на стыке налоговой оптимизации и мошенничества. Уклонение охватывает все виды поведения отдельных лиц или предприятий, направленные на снижение суммы налогов, которые необходимо уплатить как соответствующие обязательства податных субъектов. Уклонение от уплаты налогов включает в себя деятельность, при которой отдельные физические лица или компании искусственно перемещают свои доходы или прибыль в юрисдикцию, отличную от той, в которой они ведут свою экономическую деятельность, и где налоговые ставки очень низкие или даже нулевые.² В данном контексте во Франции и франкоязычных странах более близкой к англоязычному термину *tax evasion* оказывается категория налоговое мошенничество (*fraude fiscale*), которой соответствует аналогичный термин англосаксонского права (*tax fraud*).

По сути, уклонение от уплаты налогов в его франкофонной интерпретации сочетает как англоязычную категорию *tax avoidance*, которая предполагает легальные способы минимизации (оптимизации) налогов³, так и определённые умышленные виды уменьшения налоговых обязательств, относящиеся к налоговому мошенничеству. Соответствующее разъяснение дано в трактовке уклонения от уплаты налогов Счетной палатой Франции (*la Cour des comptes*).⁴

Рис. 1.4 характеризует взгляд Правительства Франции на уклонение от уплаты налогов, который можно считать расширенной трактовкой данного явления. На подобной интерпретации строятся оценки практики занижения налоговых обязательств транснациональным бизнесом, представленные на рис. 1.2 и 1.3 и относящиеся к глобальным оценкам уклонения от уплаты налогов транснациональным бизнесом.

Российская точка зрения на уклонение от уплаты налогов схожа с американской и британской: в ней превалирует понимание данного явления как противозаконного.⁵ Неуплата налогов при этом характеризуется государством как экономическое преступление⁶.

¹ Anti-Tax Evasion Policy. URL: <https://www.wiltshire.gov.uk/article/9907/What-is-Tax-Evasion>

² Évasion fiscale: définition, conséquences et solutions. OXFAM France. 2021. 25 août. URL: <https://www.oxfamfrance.org/inegalites-et-justice-fiscale/evasion-fiscale-definition-consequences-solutions/>

³ The Difference between Tax Avoidance and Tax Evasion. URL: https://apps.irs.gov/app/understandingTaxes/whys/thm01/les03/media/ws_ans_thm01_les03.pdf

⁴ Lettre de la DAJ – Détection de la fraude fiscale des particuliers: conclusions de la Cour des comptes. 23.11.2023. URL: <https://www.economie.gouv.fr/daj/lettre-de-la-daj-detection-de-la-fraude-fiscale-des-particuliers-conclusions-de-la-cour-des>

⁵ Подшивалова Д.Я. Подход Российской Федерации к понятию «уклонение от налогообложения» // Государство и право. 2021. № 8. С. 164—170.

⁶ Санина А.Г. Уклонение от уплаты налогов как фактор формирования отрицательной государственной идентичности // Государство и право. 2012. № 9. С. 68.



Источник: <https://www.economie.gouv.fr/daj/lettre-de-la-daj-detection-de-la-fraude-fiscale-des-particuliers-conclusions-de-la-cour-des>

Рис. 1.4. Уклонение от уплаты налогов: терминологическая характеристика в разъяснениях Счетной палаты Франции

Вместе с тем примем к сведению как более узкую трактовку уклонения от уплаты налогов юридическими лицами, характерную для США, Великобритании и России, так и более широкую, свойственную франкоязычным странам мира и глобальным исследованиям, затрагивающим неплатежи налогов со стороны ТНК.

Институциональные предпосылки и последствия уклонения от уплаты налогов юридическими лицами. Систематизируем причины и следствия уклонения от уплаты налогов юридическими лицами с позиции институциональной экономики. При этом мы будем считать институтами¹:

- правила игры, определяющие поведение организаций и индивидуумов в их хозяйственной активности;
- культурные, морально-этические и религиозные установки общества;
- организационные структуры, занимающиеся экономической деятельностью как на национальном, так и на межгосударственном уровне.

Схематически соответствующие предпосылки и их последствия можно представить в виде следующего рисунка (рис. 1.5).

¹ Одинцова М.И. Институциональная экономика. М.: ВШЭ, 2009. С. 15.

Институциональные предпосылки				
Нормативно-правовой подход: - обязанность платить налоги; - наказание за уклонение от уплаты налогов	Экономико-поведенческий подход: - справедливость и разумность налогообложения; - выгоды и издержки, связанные с уклонением от уплаты налогов		Морально-этический подход: - допустимость модели поведения, связанной с уклонением от уплаты налогов; - моральная и этическая ответственность налогоплательщиков	
УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ ЮРИДИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ				
Институциональные последствия для:				
корпорации как бизнес-структуры и института развития: - нарушение условий конкуренции (необоснованная налоговая выгода); - создание офшорных фондов вне национального контроля регуляторов; - расхождение корпоративных интересов с интересами государства и общества	национальной экономики: - негативное влияние на развитие из-за оттока капиталов и инвестиций в низконалоговые юрисдикции; - отрицательная репутация у международных инвесторов при масштабном характере уклонений от уплаты налогов национальными бизнес-структурами	общества: - сокращение возможностей развития человеческого капитала из-за недофинансирования образования, здравоохранения, социального обеспечения; - нарушение канонов социальной справедливости в распределении и перераспределении созданных благ	государства: - подрыв финансовой базы (недофинансирование) для обеспечения безопасности, реализации экономической и социальной политики, поддержания общественной инфраструктуры и реализации регуляторных функций; - формирование отрицательной государственной идентичности	межгосударственного взаимодействия по предотвращению: - недобросовестной международной налоговой конкуренции; - усиления позиций низконалоговых (офшорных) юрисдикций, поощряющих уклонение от уплаты налогов; - расширения масштабов глобальной преступной коммерческой деятельности

Источник: составлено автором.

Рис. 1.5. Институциональные предпосылки и последствия уклонения от уплаты налогов юридическими лицами

Институциональными причинами (предпосылками), стимулирующими юридических лиц к уклонению от уплаты налогов при этом будут являться: (1) правила нормативно-правового характера, закрепляющие обязанности по уплате налогов законодательным образом и предусматривающие наказание за нарушение данных обязательств податными субъектами; (2) экономико-поведенческие установки, определяющие действия налогоплательщиков и их возможные намерения по сокрытию доходов от обложения; (3) морально-этические нормы, связанные с культурой и религиозными установками, характерными для данного общества и его предпринимательской среды.

В части институциональных последствий уклонения от уплаты налогов юридическими лицами стоит выделить воздействие данного явления на деятельность соответствующих институтов в виде организационных структур, таких как корпорация, общество, государство. Кроме того, необходимо определить институциональное влияние уклонения от уплаты налогов для национальной экономики, затрагивающее институт её развития и интересы ряда хозяйствующих субъектов. Нужно также сделать акцент на глобальной характеристике уклонения от уплаты налогов, связанной с условиями международной налоговой конкуренции и позиционированием юрисдикций, специализирующихся на привлечение капиталов и инвестиций из-за рубежа путем низкого уровня налогов для деятельности юридических лиц.

Рассмотрим всё вышеназванное подробнее в институционально-теоретическом аспекте.

Институциональные предпосылки уклонения от уплаты налогов юридическими лицами.

Нормативно-правовой подход, устанавливающий обязанность платить налоги и ответственность за их неуплату связан со становлением и функционированием института государства, которое нуждается в финансовых ресурсах для своей деятельности. В данном случае государство выступает в качестве субъекта публичного права, действуя от имени своего предпринимательского и гражданского сообщества. Именно поэтому неуплата налогов рассматривается государством как одно из самых тяжких по своим последствиям преступлений против экономики и общества, за что неминуемо наказание.

Тем не менее, государство должно соизмерять свои фискальные аппетиты, которые должны соответствовать экономическим возможностям податных субъектов: необходимо облагать налогом рентный доход или прибыль юридических лиц, а не их капитал; налоги должны носить определённый и умеренный харак-

тер, а их платеж должен осуществляться наиболее удобным для плательщика и дешевым для государства способом¹.

Нарушение данных установок со стороны государства нарушает лояльность к нему со стороны бизнес-сообщества и граждан. Если возможности по легальной уплате налогов со стороны налогоплательщиков отсутствуют, начинается преобладать уклонение от уплаты налогов, а если оно приняло массовый характер и слишком жестко преследуется государством, которое развивает не инклюзивные, а экстрактивные институты², то это может вылиться и в революционные протесты, за которыми следует слом прежней системы государственных институтов и становление новой. К примеру, Американская революция конца XVIII в. и подписание в 1776 г. Декларации независимости США трактуется как «колониальное восстание против налогов» и «налоговые баталии за более совершенный союз». Основной причиной Гражданской войны в США также были налоги, а не рабство³.

Возможности влияния налогоплательщиков на нормативно-правовой подход со стороны государства с институциональной точки зрения может рассматриваться в терминах структуры деловой культуры общества, для которого свойственна короткая или длинная дистанция власти. Это направление исследований предложил и развивал Г. Хофстеде⁴. Индекс дистанции власти по Хофстеде, который может объяснить большие или меньшие возможности установления правил налогообложения, к которым был бы лоялен плательщик, представлен на рис. 1.6.

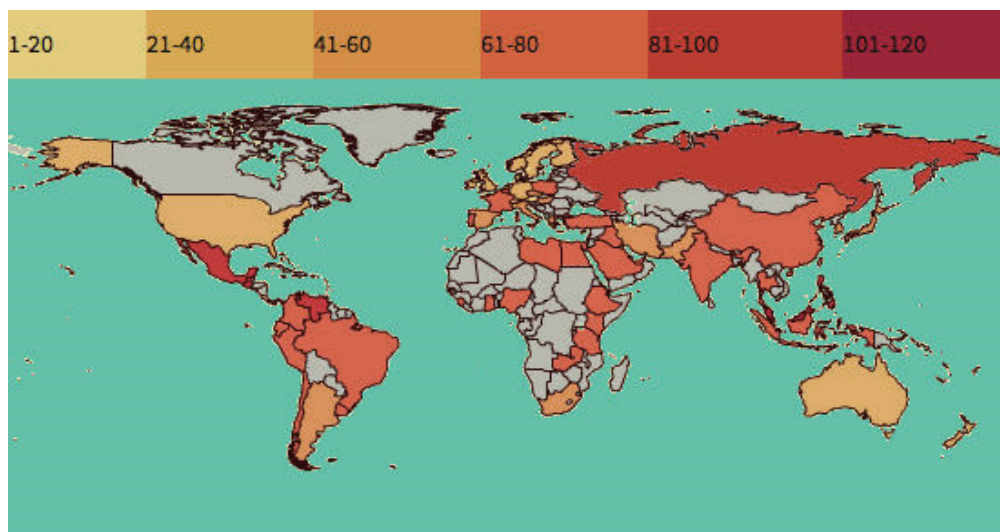
Страны с более низким индексом имеют больше возможностей влияния общества, включая предпринимательские сообщества, на позиции государства и законодателей (на карте мира соответствующие страны окрашены в более светлые тона). Напротив, страны с большим индексом дистанции власти (на рис. 1.6 — более темные тона окраски) имеют меньше возможностей оперативных корректировок в налогообложении, в которых заинтересованы бизнес и граждане. Соответственно склонность к уклонению от уплаты налогов, связанная с большей дистанцией власти по Хофстеде, в данном случае будет больше в группе данных государств.

¹ См. правила налогообложения А. Смита: Смит А. Исследование о причинах богатства народов. Москва: Эксмо, 2007. С. 761—763.

² *Аджемоглу Д., Робинсон Д.* Почему одни страны богатые, а другие бедные. Москва: Издательство АСТ, 2015. 665 с.

³ *Адамс Ч.* Влияние налогов на становление цивилизации. Москва; Челябинск: Социум, Мысль, 2018. Гл. 29 — 31.

⁴ *Hofstede G.* Culture's consequences, international differences in work-related values. Beverly Hills, Calif.: Sage Publications, 1980. 475 p.



Источник: URL: <https://megaplan.ru/blog/experience/hofstede/>

Рис. 1.6. Индекс дистанции власти по Хофстеде

Наличие пробелов в налоговом праве, т.е. отсутствие в источниках права правовой нормы, регламентирующей отношения в области налогово-правового регулирования,¹ исходя из расширенного подхода к уклонению от уплаты налогов инициирует т.н. обход или избежание налогов (tax avoidance). Подобная деятельность как раз и находится в «серой зоне» операций по налоговой оптимизации юридических лиц, в особенности ТНК.

Экономико-поведенческий подход, объясняющий намерения уклоняться от уплаты налогов, с институциональной точки зрения представлен теорией человеческого поведения Г. Беккера, объясняющего преступные намерения рациональными экономическими расчетами². По Беккеру, в основе преступлений, включая уклонение от уплаты налогов, лежит сопоставление соответствующих выгод и издержек, как со стороны лиц, преступающих закон, так и государства. Налогоплательщики оценивают вероятность обнаружения своих злонамеренных действий и размер наказания, который за этим последует.

¹ Демин А.А. Нормы налогового права. Красноярск: Сибирский федеральный университет, 2010. С. 352.

² Becker G. Crime and Punishment: An Economic Approach // Essays in the Economics of Crime and Punishment. Ed. by Becker G. and Landes W. [S.l.]: NBER, 1974. URL: <https://www.nber.org/system/files/chapters/c3625/c3625.pdf>; Беккер Г.С. Человеческое поведение: экономический подход. Москва: ГУ ВШЭ, 2003. С. 282 – 344; 588 — 591.

Государство в свою очередь учитывает издержки по поимке нарушителей и установлению их вины.

Следуя подходу Беккера, чем ниже будет размер налогов при высокой вероятности обнаружения уклонения от них, тем меньше подобные действия будут популярны у налогоплательщиков. Напротив, если выгода от уклонения от уплаты налогов будет велика даже при растущем риске попасться, тем заметнее будут масштабы налогового мошенничества.

Многие стран мира персонифицирует ответственность за уклонения от уплаты налогов, поэтому в постулатах концепции экономического поведения Г. Беккера масштабы сокрытия доходов от налогообложения со стороны юридических лиц при прочих равных условиях предполагаются большими, чем для индивидуумов. Персональная вина за такие преступные действия со стороны наёмных менеджеров компаний, как правило, законодательно не определена, а штрафные санкции при обнаружении уклонения от уплаты налогов не затрагивают личные доходы управляющих и бухгалтеров.

Морально-этический подход к уклонению от уплаты налогов формируется длительным историческим сочетанием развития религиозных и морально-нравственных устоев общества. Результаты исследования, проведённого Б. Торглером,¹ показывают, что религиозность повышает налоговую мораль. При чём религиозный фактор оказывается достаточно значимым даже с учётом коррупции, доверия к партнёрам, возраста, экономического положения, образования, пола, семейного положения и статуса занятости. Таким образом, в компаниях, где руководство и сотрудники являются добропорядочными прихожанами не важно какой церкви, по Торглеру, стремление руководствоваться в бизнесе налоговой моралью и этикой будет выше, чем в бизнес-структурах, для которых религиозный фактор в предпринимательской активности менее существенен.

Аналогичное исследование, выполненное Д. Буном, И. Кхураной и К. Раманом,² также показывает, что религиозность является важным фактором, определяющим возможность уклонения от уплаты налогов корпоративными налогоплательщиками. Учёные обнаружили, что юридические лица со штаб-квартирами в более религиозных округах США реже уклоняются от налогов. В целом, религиозность, по их мнению, связана с меньшим уклонением от уплаты налогов.

¹ Torgler B. The Importance of Faith: Tax Morale and Religiosity // CREMA Working Paper. No. 2003—08. Basel: Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), 2003. URL: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/214284/1/2003—08.pdf>

² Boone J., Khurana I., Raman K. Religiosity and Tax Avoidance // Journal of the American Taxation Association. 2013. Vol. 35. No. 1. P. 53—84. <https://doi.org/10.2308/atax-50341>

В свою очередь, если ответственность за уклонение от уплаты налогов определяется не общественным порицанием с морально-этической и религиозной точек зрения, а зависит только от размера штрафа или срока тюремного заключения или общественно-полезных работ в виде наказания, то уровень восприятия налогового законодательства со стороны податных субъектов в таком сообществе оказывается ниже.

Субъективно-идеологические причины уклонения от уплаты налогов, зависящие от морально-этических и религиозных установок в обществе и государстве, таким образом, крайне важны для институционального понимания налоговой ответственности юридических лиц¹. Заметим также, что публично-правовые законы, по И. Канту, философия которого важна для понимания морально-этических основ предпринимательства юридических лиц, обладают признаками принуждения в установлении общественного порядка, включая обязанность платить налоги. В то же время этически субъекты предпринимательской активности могут быть объединены и под началом общественных, но свободных от принуждения законов, руководствуясь добродетельностью в своём стремлении жертвовать часть заработанных доходов ради общего блага (понимание налогов как т.н. обязанностей- добродетелей, уклонение от которых неэтично и аморально)².

Исследование воздействия религии на предпринимательство, проведенное М. Вебером,³ показывает, что наиболее успешными в предпринимательской активности оказывались те, кто исповедовал духовно-нравственные ценности, основанные на внутренних моральных законах, свойственных протестантству. Для России это было характерно также для старообрядчества (примеры добровольных пожертвований на общественные нужды, включая финансирование здравоохранения и образования, со стороны московского и сибирского купечества), а для Китая, Кореи и Японии необходимо принять во внимание конфуцианство, близкое по своим идеям к философии И. Канта и протестантской этике М. Вебера.

Применяя концепцию М. Вебера для характеристик распространенности уклонения от уплаты налогов и его зависимости от влияния соответствующих религий, можно заметить, что в странах с доминирующей протестантской религией (Скандинавские государства), протестантских кантонах Швейцарии и землях Германии, а также среди исповедующих конфуцианство китайских и корейских предпринимателей налоговое мошенничество, как правило, распространено меньше, чем в государствах и отдельных их регионах, где прева-

¹ Тищенко А.Н., Енина-Березовская А.А. Основные причины уклонения от уплаты налогов // Вестник УрФУ. Серия «Экономика и управление». 2011. № 4. С. 122—123.

² Кант И. Трактаты и письма. Москва; Издательство Наука, 1980. С. 163—165.

³ Вебер М. Протестантская этика и дух капитализма. Москва: АСТ, 2021. 352 с.

лируют иные религиозные конфессии, в рамках которых морально-этические основы отношения к окружающему миру и добродетельность не индивидуализируются.

Институциональные последствия уклонения от уплаты налогов юридическими лицами. С точки зрения институциональной структуры, корпорация является не только ключевым субъектом предпринимательской деятельности юридических лиц, но и важным институтом развития национальной и мировой экономики. Соответственно, уклонение корпорациями от уплаты налогов может нарушить условия конкуренции, создав необоснованные выгоды тем, кто ведёт свою деятельность либо недобросовестно, опираясь на налоговое мошенничество, либо накапливает финансовые фонды вне доступа национальных регуляторов с опорой на правовой режим офшорных компаний и трастов¹. Уклонение от уплаты налогов демонстрирует и расхождение корпоративных интересов с интересами государства и общества, формируя идентичность юридических лиц, не соответствующую декларируемым в данном государстве правилам и целям социально-экономического развития².

Для национальной экономики и общества уклонения от уплаты налогов юридическими лицами означают сокращение возможностей развития и устойчивого роста из-за не поступлений в полном объеме средств на финансирование общественно-полезной инфраструктуры и социальных институтов (транспортная система, образование, здравоохранение, социальное обеспечение), а также собственного воспроизводства во внутренней корпоративной среде (сокращение объемов выпуска продукции из-за выноса части деятельности за рубеж, в офшорные юрисдикции; уменьшение заработной платы и социальных гарантий персоналу).

При этом нарушаются принципы социальной справедливости в распределении и перераспределении доходов с использованием механизмов налогообложения, ухудшается качество человеческого капитала, что идёт вразрез с долгосрочными целями государственного, корпоративного и общественного развития. Злоупотребления в части уклонения от уплаты налогов в данной национальной экономике создают отрицательную репутацию и для потенциальных иностранных инвесторов, в особенности происходящих из государств с высоким уровнем налоговой морали. Уровень уклонения от уплаты налогов, таким образом, учи-

¹ Урри Д. Офшоры. Москва: Издательский дом ДЕЛЮ, 2017. 288 с.; Канашевский В.А. Правовой режим офшорных компаний и трастов. Москва: Международные отношения, 2015. 184 с.

² Санина А.Г. Уклонение от уплаты налогов как фактор формирования отрицательной государственной идентичности // Государство и право. 2012. № 9. С. 67.

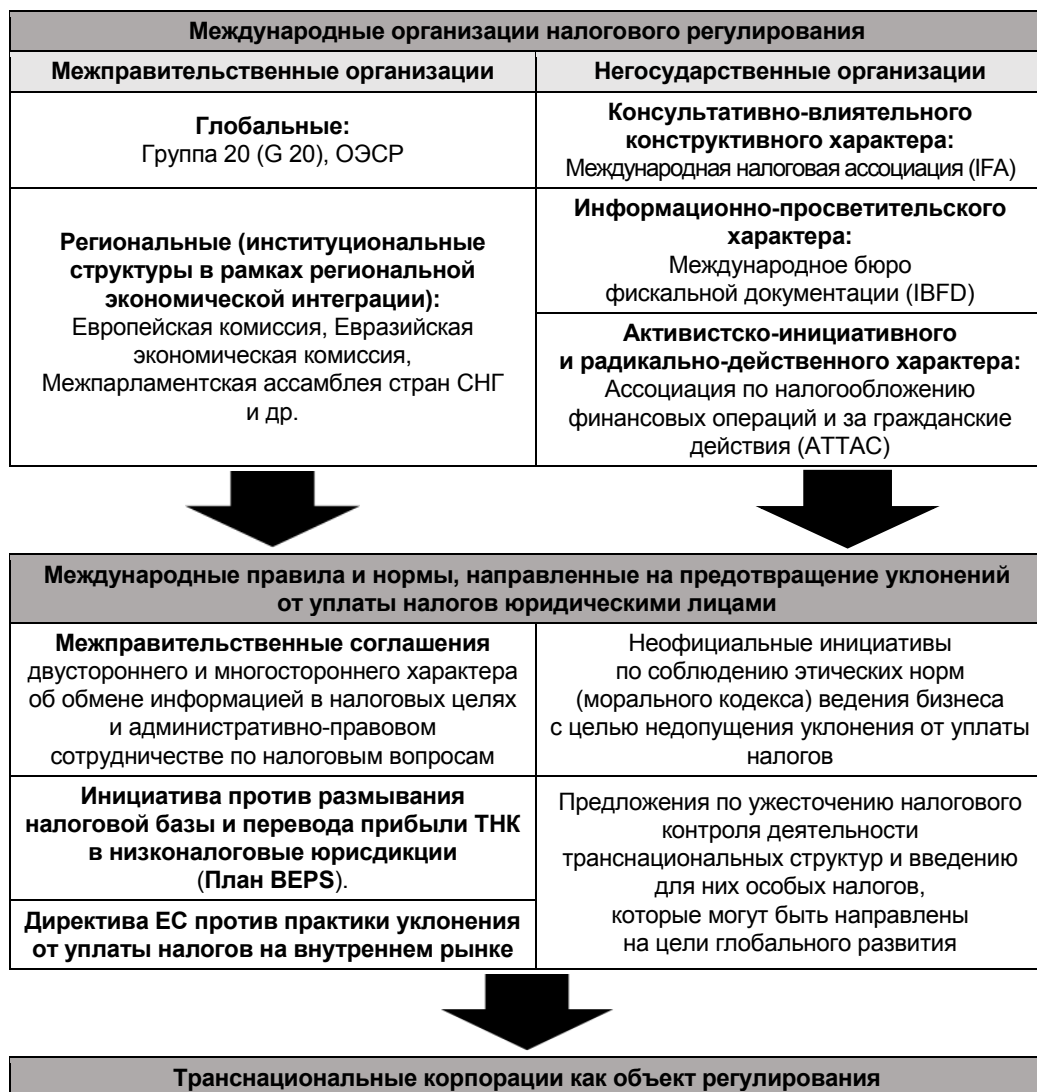
тывается при оценке инвестиционного климата страны с целью принятия во внимание репутационных рисков добропорядочных юридических лиц.

В современных условиях уклонение от уплаты налогов наносит повышенный ущерб государству как важному институту общественного мироустройства. Неисполнение юридическими лицами своих налоговых обязательств подрывает способности государства на обеспечение своим подданным базового набора услуг, связанных с безопасностью и финансированием разнообразных программ в рамках исполнения гарантий по общественному договору между государством и обществом. Сокращение налоговых поступлений сужает финансовую базу существования государства, делает его слабым, инициируя не только институциональный, но и экзистенциальный кризис с угрозой внешнего вмешательства более сильных в финансовом смысле институциональных игроков. В данной связи уклонение от уплаты налогов как в его узком (налоговое мошенничество), так и в более широком смысле (налоговая оптимизация с опорой на офшорные структуры) должно анализироваться с точки зрения межгосударственного взаимодействия, затрудняющего данное явление.

Международная институциональная среда, способная воспрепятствовать уклонению от уплаты налогов юридическими лицами, представлена на рис. 1.7. Её основной задачей становится нейтрализация недобросовестной налоговой конкуренции, которую стимулируют низконалоговые офшорные юрисдикции для привлечения доходов и инвестиций из-за рубежа. Кроме того, воздействие на глобальную криминальную активность юридических лиц, участвующих в схемах уклонения от уплаты налогов, невозможно без консолидации усилий на межгосударственном уровне.

Вершиной межгосударственной системы институционального регулирования уклонения от уплаты налогов являются международные организации, специализирующиеся на координации налогообложения. Важнейшей из них, разрабатывающей международные правила поведения транснациональных юридических лиц в налоговой среде, является Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). Под эгидой стран Группы 20 в 2013 г. ОЭСР предложила Инициативу, направленную против размывания налоговой базы и перевода прибыли ТНК в низконалоговые юрисдикции (т.н. План BEPS)¹, реализация которого серьезно затрудняет не только налоговое мошенничество со стороны ТНК, но и операции налоговой оптимизации. В части деятельности юридических лиц он это позволит решить проблему уклонения от уплаты налогов в его расширенной трактовке.

¹ Base erosion and profit shifting (BEPS). URL: <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>



Источник: составлено автором

Рис. 1.7. **Международная институциональная среда, препятствующая уклонению от уплаты налогов юридическими лицами**

Наряду с Планом BEPS для межгосударственного предотвращения уклонений от уплаты налогов важно также расширение соответствующего взаимодействия в рамках интеграционных сообществ стран. Так, государства Европейского

союза в 2016 г. ввели собственные правила, препятствующие уклонению от уплаты налогов, т.е. Европейский BEPS.¹ Это затрудняет «агрессивное налоговое планирование» со стороны ТНК, ведущих свою деятельность на внутреннем рынке стран ЕС.

Кроме межгосударственных инициатив по предотвращению практики уклонения от уплаты налогов в современном мире значение имеют и международные предложения со стороны негосударственных организаций и структур. Это могут быть как призывы к соблюдению этики и культуры ведения бизнеса от имени предпринимательских сообществ, что распространяется и на добропорядочное отношение к исполнению налоговых обязательств, так и воззвания, направленные на давление на ТНК для обеспечения финансовой базы глобального развития, поступающие от радикальных структур вроде Ассоциации по налогообложению финансовых операций и за гражданские действия (АТТАС). Данная неправительственная организация выступает, в частности, за большую фискальную ответственность транснациональных банков и компаний для реализации целей социальной и экологической справедливости².

Заключение. Институциональные факторы оказывают значимое влияние на уклонение от уплаты налогов юридическими лицами. Формальные правила налогообложения, устанавливаемые государством, а также негласные морально-этические нормы поведения, в основе которых лежат культура и религия, определяют соответствующее поведение корпоративных хозяйствующих субъектов, воздействие на которых со стороны межгосударственных институциональных структур налогового регулирования тоже необходимо.

1.3. Теоретический анализ причин и последствий уклонения от уплаты налогов юридическими лицами

Обратный билет должен стоить дороже:
можно, в конце концов, не поехать, но нужно вернуться.
Альфонс Алле

Уклонение от уплаты налогов юридическими лицами как способ ухода от налогов — проблема, влияющая на доходы бюджета, окончательное распреде-

¹ COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market // Official Journal of the European Union. L 193/2.19.7.2016. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj/eng/pdf>

² См. сайт АТТАС: <https://france.attac.org/>

ление налоговой нагрузки, недофинансирование социально-экономических, экологических и инфраструктурных проектов, и одна из наиболее существенных угроз национальной безопасности страны; оно может рассматриваться источником финансирования теневой экономики и коррупции¹, оказывающих негативное влияние на все сферы деятельности. Ответственность за указанную экономию на налогах должна следовать неотвратимо.

Уклонение от уплаты налогов юридическими лицами (далее — УУНЮЛ) определим как совокупность организационно-экономических и финансовых действий, осуществляемых умышленно с нарушением законодательства и имеющих целью извлечение налоговой выгоды от снижения налогов. Противоправные действия УУНЮЛ в совокупности с избежанием налогов с применением норм законодательства (как второй способ ухода от налогов) — явление не новое, несмотря на его какие-либо оправдания, существующее во многих странах, отражено в исследованиях ряда научных школ.

УУНЮЛ в контексте *классической экономической теории* рассматривается как имманентное свойство поведения собственников организации (менеджеров), причины которого связаны с рациональным выбором получения лучшего финансового результата с меньшими затратами (включая уплату налогов), а также желанием максимизировать их (собственников и менеджеров) личную выгоду. Понимание причин УУНЮЛ, сравниваемое с поведением «безбилетного пассажира», не желающим платить, но стремящимся к получению услуги, может служить обоснованием необходимости принуждения их (уклоняющихся от налогов) в финансировании общественных благ.²

Адам Смит (1776) в качестве «обстоятельства» (причины) «большого искушения для контрабанды» как преступления (нелегального и не учтенного для налогообложения ввоза товаров и торговли) выделил «неразумный налог». «Кара» (наказание) за «контрабанду» (налоговое преступление) должна усиливаться. Закон, установивший высокий налог (не соответствующий принципу справедливости), создает «искушение» уклонения от него, а затем наказывает поддавшихся «искушению» и совершивших «контрабанду» — уклонившихся от налога. Закон усиливает «кару» с учетом обстоятельства (причины) — созданного им «искушения для контрабанды», которая, по мнению А.Смита, должна быть смягчена.³

¹ Jensen N.M., Li Q, Rahman A. Understanding Corruption and Firm Responses in Cross-national Firm-level Surveys. *Journal of International Business Studies*, 41 (9), 1481—1504 (2010). DOI:10.1057/jibs.2010.8

² Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. М. ЮНИТИ-ДАНА, 2011. 591 с. 273—374.

³ Смит А. Исследование о природе и причине богатства народов. Москва: Эксмо, 2022. 1056 с. <https://www.litres.ru/book/adam-smit/issledovanie-o-prirode-i-prichinah-bogatstva-narodov-68002235/>

В контексте *институциональной теории оппортунизма*¹ (в традиционном понимании) мотивом УУНЮЛ служит ориентация только на личный интерес принимающих решения (связанных с налогообложением) собственников и менеджеров, — максимизация личной выгоды за счет снижения налогов. Отличие оппортунистического типа поведения юридических лиц — нарушение моральных норм ведения бизнеса (включая обман контрагентов при осуществлении сделок купли-продажи для получения дохода и прибыли), отражаемых на налоговых обязательствах добросовестных налогоплательщиков при сделках с недобросовестными. Поскольку налогоплательщики, не проявившие должную осмотрительность при выборе контрагента, не могут применить налоговый вычет (по НДС), постольку их налоговые обязательства увеличиваются.

Индукцированный оппортунизм рассматривается как реакция юридических лиц (собственников и менеджеров, принимающих бизнес-решения) на проводимую государственную налоговую политику, отражаемую на обострении противоречий интересов государства и налогоплательщиков. Причиной служат фискальные решения в области преференциального налогообложения юридических лиц. Так одним из условий применения преференциального налогового режима (упрощенной системы налогообложения) является предельный уровень дохода (индексируемый ежегодно), превышение которого отражается на потере права его использования и резком увеличении налоговой нагрузки. В контексте индуцированного оппортунизма манипулирование величиной дохода как реакция для сохранения формального права преференциального налогообложения — одна из причин УУНЮЛ.

В рамках институционального подхода УУНЮЛ рассматривается через призму эквивалентности (соответствия) между величиной налогов и полученных ими (юридическими лицами) государственных или муниципальных благ (с учетом развитости транспортной инфраструктуры, доступности мобильной связи и ресурсов на территории ведения бизнеса). Отсутствие эквивалентности (указанного несоответствия) — одна из причин УУНЮЛ.

В контексте *теории экономики благосостояния* УУНЮЛ рассматривается как негативное явление, последствия которого является предоставление общественного блага, уровень которого ниже оптимального. Рассматривая УУНЮЛ с позиций выполнения *утилитаристской функции* общественного благосостояния, получение выгод за счет УУНЮЛ (полезности для плательщика) необходимо сравнить с уменьшением величины получаемых общественных благ (полезности для граждан, в т.ч. сотрудников и менеджеров организации) и с уменьшением величины бюджетных кредитов и бюджетного финансирования

¹ Уильямсон О.И. Поведенческие предпосылки современного экономического анализа // THESIS. 1993. Т. 1. Вып. 3. С. 43.

(полезности организациям, в т.ч. при выполнении социальных проектов). При УУНЮЛ общая полезность (и общественное благосостояние) может расти¹ (с учетом сокращения бюджетного финансирования). Если выгоды для бюджета от уклонения от налогов выше потерь, правительство может их допустить.² Последствием УУНЮЛ при рассмотрении *роулсианской функции* общественного благосостояния будет его уменьшение. Поскольку убыточные организации не платят налоги с прибыли (а величина других налогов — НДС, НИО, ТН, как правило, незначительна из-за низкой налоговой базы), уклоняются от налогов они в меньшей степени. В большей степени сокращается возможность получения бюджетного финансирования (кредитов) и в меньшей степени будет потребление общественных благ сотрудниками с учетом снижения социальных трансфертов.

Растущие налоги (как доход, направленный на покрытие растущих расходов) государства (ассоциируемого с «чудовищем Левиафаном») рассматриваются как потери налогоплательщиков, которые лишены возможности влиять на политические решения.³ Поэтому в современных условиях возможность ограничения власти («Левиафана») может рассматриваться как причина УУНЮЛ.

В соответствии с *теорией эволюционного налогообложения* мобильность налогоплательщиков, их миграция в регионы (с постановкой на учет в налоговом органе) с более низкой налоговой нагрузкой, рассматривается как снижение налогов легальное (если действия не связаны с нарушением закона) и как УУНЮЛ, что служит основанием выездной налоговой проверки. Таким образом, миграция бизнеса для снижения налоговой нагрузки и размывания налоговой базы с нарушением законодательства — способ УУНЮЛ.

В *неоклассической теории* исследование причин и последствий уклонения от налогов осуществляется с использованием моделей общего и частичного равновесия.

Последствия УУНЮЛ в контексте модели общего равновесия определяются на основе теоретического анализа результативности налоговых льгот и правомерности их использования. Налоговые льготы для отдельных секторов экономики отражаются на снижении цен, увеличении спроса на производимую продукцию и доходов организации. Это приводит к росту спроса на ресурсы

¹ Вишневецкий В.П., Веткин А.С. Уход от уплаты налогов: теория и практика. Донецк: Ин-т экономики промышленности. 2003. С. 30.

² Cowell F.A. Taxation and Labour Supply with Risky Activities // *Economica*. 1981. № 48. Pp. 365—379.

³ Майбуров И.А., Соколовская А.М. Проблема уклонения от налогов: теоретический анализ, изучение факторов и последствий // Вестник УрФУ. Серия экономика и управление. 2012. № 3. С. 4—15.

(материальные, трудовые) и цен на них, а также инвестиций в дальнейшем. Выгоды владельцев мобильных ресурсов от налоговых преференций (льгот) недлительны. Они зависят от эластичности спроса и предложения на ресурсы. А преимущества владельцев немобильных (менее мобильных) ресурсов (с учетом роста стоимости активов) более существенны в долгосрочной перспективе. Налоговые льготы и неправомерное их использование юридическими лицами отражается на притоке мобильных ресурсов из других секторов экономики. Перераспределение трудовых ресурсов может осуществляться независимо от эффективности их использования юридическими лицами (например, их миграция с отдаленных северных территорий в центральные). Что отражается на потерях общественного благосостояния. Кроме льготного налогообложения недобросовестные налогоплательщики, минимизируя налоги и страховые взносы, часть расходов на оплату труда не учитывают при налогообложении (выплата «серой заработной платы»). Следствием является неравномерное распределение налоговой нагрузки юридических лиц — выше у одних или ниже у других средней по сектору экономики. Налоговые льготы (преференции), стимулирующие производство (внедрение новых технологий) и снижение стоимости социальных услуг, как инструмент устранения провалов рынка, и государственные меры дестимулирования неправомерного их применения могут отразиться на росте общественного благосостояния.

Последствия УУНЮЛ *в условиях частичного равновесия на конкурентном рынке* зависят от его (уклонения) массовости. Так уклонение от налогов отдельной организацией не повлияет на рыночное равновесие (в целом, на продавцах и покупателях, за исключением тех, кто намерен получить налоговый вычет по НДС). Потери несет добросовестный налогоплательщик, а выгоды — уклоняющийся. Поскольку потери зависят и от эластичности спроса и предложения производимой продукции, постольку расходы производителей, не уклоняющихся от налогов, могут оказаться выше предельных издержек в секторе экономики, что отразится на снижении рентабельности и прибыли (а при худшем варианте — на дальнейшем банкротстве). А производители, с низким уровнем эффективности, уклоняющиеся от налогов, могут (за счет экономии на налогах) повысить уровень конкурентоспособности и продолжать работу. Эта ситуация противоречит сущности экономической эффективности и не способствует устойчивому развитию.

При массовом УУНЮЛ последствия негативны — нарушение рыночного равновесия. Выгоды от УУНЮЛ извлекают производители (оплачивающие расходы на снижение налогов) и покупатели (контрагенты). Спрос покупателей и предложения производителей отражается на распределении выгод между ними.

В условиях неэластичных (или частично эластичных) спроса и предложения на конкурентном рынке получателем выгоды от УУНЮЛ условно являются:

продавец при уклонении от косвенных налогов и производитель при уклонении от прямых налогов (отражаемых на расходах и на финансовом результате).

При абсолютно неэластичном спросе выгоду от уклонения прямого и косвенного налога — при снижении цены товара — получает покупатель (контрагент, физическое лицо). А при абсолютно неэластичном предложении — при не изменении цены товара — налоговую выгоду извлекает продавец. При частично эластичном спросе и предложении — при частичном снижении цены товара (на часть уменьшенного налога) — налоговую выгоду получает продавец (и реализующий товар производитель) и покупатель (контрагент, физическое лицо).

В условиях монопольного рынка при снижении цены товара примерно на половину уменьшенного налога равную налоговую выгоду (от УУНЮЛ) извлекают продавец и покупатель, что отразится на росте объема производства.



Рис. 1.8. Правила распределения выгоды от УУНЮЛ в условиях конкурентного рынка и в условиях монопольного рынка

В контексте *теории марксизма* отказ от уплаты налогов (как прямых, так и косвенных) предоставляет наилучшую возможность «стяжать себе заслуги перед революцией», и тем самым сеять недоверие к власти вследствие низкого уровня социального обеспечения, чего и добивались «враги революции».¹

Причину уклонения от налогов с доходов отметил вначале XX в. О. Мюллер. Поскольку для многих субъектов налогообложения нежелание платить налоги непредосудительно, постольку при самооценке их дохода (декларировании) возникает соблазн злоупотребления доверием, которое им оказано.²

Причины УУНЮЛ условно разделяются на объективные и субъективные.

Объективные причины УУНЮЛ, не зависящие от личного отношения (собственников, менеджеров) к налоговой системе и возникающие при негативных изменениях экономической ситуации:

1) *ухудшение финансового положения* налогоплательщиков — работодателей, сотрудников организации и населения как потребителя товаров, работ и услуг, предлагаемых бизнесом;

2) *несоблюдение в полной мере принципа справедливости* при построении налоговой системы вследствие повышения налоговой нагрузки, противоречий норм налогового и других отраслей права;

Определяющим мотивом УУНЮЛ служит стремление увеличить доходы организации в условиях возрастающей налоговой нагрузки (при кризисных явлениях) и не стремление (по мнению собственников и менеджеров, действия по уходу от принудительной обязанности платить налоги осуществляются в правовом поле) «делиться» с государством собственными финансовыми ресурсами. Поскольку УУНЮЛ рассматривается ими как способ снижения издержек в стремлении к максимизации чистого дохода, как главной цели бизнеса.

3) *лоббирование интересов* определенных групп налогоплательщиков — юридических лиц (финансовая возможность давления на сотрудников налоговых органов при налоговых проверках и принятии решений по ним) — как проявление коррупции;

4) *воздействие теневого сектора* на конкурентоспособность юридических лиц (добросовестных плательщиков налогов), на неравные условия их деятельности, снижение эффективности налоговых механизмов роста производительности труда, инвестиций, развитие отдаленных регионов (что подталкивает к применению в легальном бизнесе элементов нелегального для обеспечения необходимого уровня конкурентоспособности).

¹ Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. Т. 43. М. 1976. С. 43.

² Мюллер О. Подоходный налог в законодательствах различных государств. СПб., 1906. С. 106—107.

Субъективные причины УУНЮЛ отличаются идеологическим характером, зависят от воли и желания собственников и менеджеров юридического лица во взаимосвязи с их личной мотивацией. Она (мотивация) формируется под влиянием доверия к органам власти. Если уплата налога юридическим лицом основана на стремлении участия в общественной жизни, то УУНЮЛ и неучастие в ней (понимая, что налоги обеспечивают финансирование общественных благ), а также неучастие в инициативном бюджетировании, финансировании социальных проектов, отказ от помощи социальной сфере прямо зависит от наличия и уровня государственных гарантий, их положительных результатов.

Субъективные причины УУНЮЛ идеологического характера:

1) *моральные*: низкий уровень налоговой культуры собственников и менеджеров юридического лица, проявляющийся в игнорировании ими назначения налогов и роли налоговых органов, отсутствии знаний основ налогового законодательства, умений и навыков исполнения налоговых обязательств с учетом универсальных компетенций, понимания порядка формирования налоговых доходов и расходов бюджета (финансирование обороны, национальных проектов, социальной сферы), необходимости исполнения конституционной обязанности уплаты налогов, участия в судьбе страны; отсутствие моральных налоговых дестимулов — ответственности за уклонение от налогов (в настоящее время предусмотрены налоговые санкции, административная и уголовная ответственность (за уклонение от налогов в крупных (особо крупных) размерах);

2) *политические*: негативное отношение к бюджетно-налоговой политике (к результатам воздействия налоговых механизмов на социально-экономическое развитие, высокому уровню налоговой нагрузки);

3) *экономические*: нестабильное финансовое положение организаций, отражаемое на уровне оплаты труда сотрудников (как основы налогообложения), снижении уровня жизни; стремление увеличить доходы юридического лица (и в условиях кризиса и возрастающей налоговой нагрузки в секторе экономики); осуществление выбора между сохранением безубыточного уровня при выполнении всех налоговых обязательств и уклонением от налогов (экономия на налогах) для продолжения деятельности; неэффективность налоговых стимулов инвестиций;

4) *технические*: перманентное изменение налогового законодательства, наличие «лазеек».

Субъективные причины УУНЮЛ материального характера.

1) *Корыстная мотивация бизнеса*: она исходит из двойственного проявления человеческой природы (эгоизм — личная корысть или альтруизм — слу-

жение на общее благо) — приспособиться к жизни (экономическая деятельность) любыми средствами (неправомерными) для получения экономической выгоды, власти (ее использования для собственной выгоды) — как основная мотивация эгоистического бизнеса. Не всегда УУНЮЛ имеет личную мотивацию собственников и менеджеров (средства экономии на налогах могут направляться на развитие, финансовое решение проблем (взятки), выплату официально не учтенной части заработной платы).

2) *Преследование корыстных целей собственников и менеджеров юридического лица, удовлетворение их личных потребностей.* Корыстный мотив УУНЮЛ — это осознанное их (собственников и менеджеров) побуждение к нарушению налогового законодательства и игнорированию мнения (интересов) сотрудников; он обуславливает выбор противоправного варианта их поведения для извлечения материальной выгоды, незаконное обогащение. УУНЮЛ выступает как самоцель и способ реализации побуждения, т.е. если присутствует корыстный мотив, то обязательно есть корыстная цель. Отказ от корыстной мотивации бизнеса обуславливает необходимость качественного изменения природы человека (собственников и менеджеров юридического лица), его сознания, создание социальных условий, которые бы обеспечивали: переориентацию хищнического, потребительского отношения к жизни на творческо-преобразовательную и формирование системы ценностей, которые обеспечивали бы в их сознании приват общественных, духовных, созидательных ценностей над эгоистическими.

Распространенными способами избежания налогов (легально) являются: перемещение деятельности (с регистрацией в налоговом органе) и капитала в регионы с относительно низкой налоговой нагрузкой; выбор организационно-правовой формы ведения деятельности; выбор рациональной учетной политики; выбор формы договора с меньшими налоговыми последствиями; использование налоговых льгот; использование налоговых лазеек в законодательстве. Такие способы применяются в налоговом планировании организаций и не предполагают нарушение законодательства. А сочетание легальных способов избежания налогов юридическими лицами с нелегальными (как уклонение от налогов) будут иметь последствия при их выявлении: налоговая, административная и уголовная ответственность.

Понимание того, что юридические лица — плательщики разных налогов имеют разные возможности уклонения от налогов, формированию направлений дестимулирующего воздействия на недобросовестных плательщиков, возможно, будет полезна группировка способов УУНЮЛ.

1) *Манипулирование элементами налога:* сокрытие и замена субъекта налогообложения (фирмы-однодневки, взаимозависимые лица, участники внешнеэкономической деятельности при осуществлении лжеэкспорта, участники

офшорных цепочек, деятельность без постановки на учет в налоговом органе); сокрытие объектов налогообложения (дохода, прибыли, налогооблагаемого имущества и др.), связанное с перемещением деятельности в теневую экономику, нелегальным вывозом капитала юридического лица за границу и получением при его использовании дохода и прибыли, применением другого классификационного кода при декларировании товара при его ввозе в страну, затягивание регистрации или использование для извлечения доходов без регистрации недвижимого имущества и земельных участков; искажение налоговой базы; неправомерное использование налоговых льгот и преференций (дробление бизнеса, регистрация мнимой льготной организации); неправильное исчисление налога и несвоевременная его уплата.

2) *Использование отраслевых особенностей*: лесозаготовка дорогих видов древесины с отражением в документах как более дешевой низкого качества; завышение расходов на строительство при фактическом использовании материалов более низкого качества и стоимости в сравнении с предусмотренными по смете; использование дешевых внешне мало отличающихся от качественных и дорогих химических компонентов и металла.

3) *Использование разных по уровню сложности схем*: простых с сокрытием доходов и оформление мнимых затрат; сложных с привлечением специалистов (в сфере внешнеэкономической деятельности, IT, трансфертного ценообразования, аудиторов и юристов); комбинированные (сочетание простых и сложных схем; сочетание разных по степени сложности схем, манипулирование элементами налога и использование отраслевых особенностей).

4) *Переложение налоговых обязательств на посредников, в дальнейшем уклоняющихся от уплаты налогов*.

Использование схем УУНЮЛ, независимо от их сложности, приводят к негативным последствиям для *бюджета* (потери налоговых доходов); для *экономики* (снижение ВВП и ВРП, темпов роста производства, бюджетных и коммерческих инвестиций, капитальных вложений, замедление развития инфраструктуры, рост коррупции); *социальной сферы* (снижение расходов бюджета на социальное обеспечение и проекты социального развития); *экологии* (снижение расходов бюджета на охрану окружающей среды, обеспечение жизнедеятельности, экологические проекты); *бизнеса* (рост транзакционных издержек, снижение потенциально возможной финансовой поддержки государства); *внешнеэкономической деятельности* — прямое воздействие в виде недополучения доходов бюджета при уклонении от налогов с внешнеторговых операций, косвенное воздействие — снижение влияния налогово-бюджетных и таможенных инструментов (таможенных пошлин и внутренних косвенных налогов — НДС и акцизов — на конкурентоспособность отечественных товаров; деформация общественной морали и сознания.

Кроме того, УУНЮЛ негативно воздействует на *рыночную конкуренцию* при неравномерном и несправедливом распределении налоговой нагрузки — юридические лица с низкой налоговой нагрузкой (уклоняющиеся от налогов) усиливают конкурентоспособность, а добросовестные плательщики ослабляют свои позиции; что взаимосвязано с деформированием налоговых стимулов.

При УУНЮЛ *перераспределение общественного богатства* осуществляется в интересах неплательщиков налогов и в ущерб интересам добросовестных (не нарушающих налоговое законодательство). Это связано с тем, что юридические лица с невысоким доходом (с учетом налоговых преференций в виде возможности освобождения от НДС, использования УСН) являются вынуждено добросовестными плательщиками, они в большей степени проигрывают при снижении возможности получения бюджетной поддержки (бюджетных инвестиций, финансировании проектов). Что сказывается на их отношении к выполнению налоговых обязательств. Недофинансирование производства общественных благ отражается на последующем усилении налоговой нагрузки на законопослушных плательщиков для его устранения (табл. 1.2).

Таблица 1.2. Методы борьбы с УУНЮЛ

<i>Метод</i>	<i>Содержание</i>
Организационно-экономический метод	Осуществление прямого воздействия на выявление и противодействие УУНЮЛ налоговыми органами, внедряющими современные инструменты налогового контроля и взаимодействия с налогоплательщиками.
Правовой метод	Совершенствование нормативно-правовых актов; структурирование правоприменительной практики.
Информационный метод	Информирование о результативности налогового контроля, уровне экономической (налоговой) преступности, выявлении и предотвращении УУНЮЛ.
Социальный метод	Противодействие детерминации налоговой преступности с целью ресоциализации недобросовестных плательщиков; изменение поведения десоциализированных представителей (собственников, менеджеров) юридического лица для снижения налоговых правонарушений.
Информационно-аналитический метод	Внедрение и применение информационно-аналитического инструментария и информационных технологий, позволяющих повысить результативность налогового контроля, обеспечить выявление и пресечение схем уклонении от налогов.

Эффективность встроенного в налоговую систему механизма самоконтроля ограничена. Поэтому решающая роль в предотвращении и выявлении УУНЮЛ отводится новым методам борьбы с уклонением от налогов и инструментам противодействия (рис. 1.9).

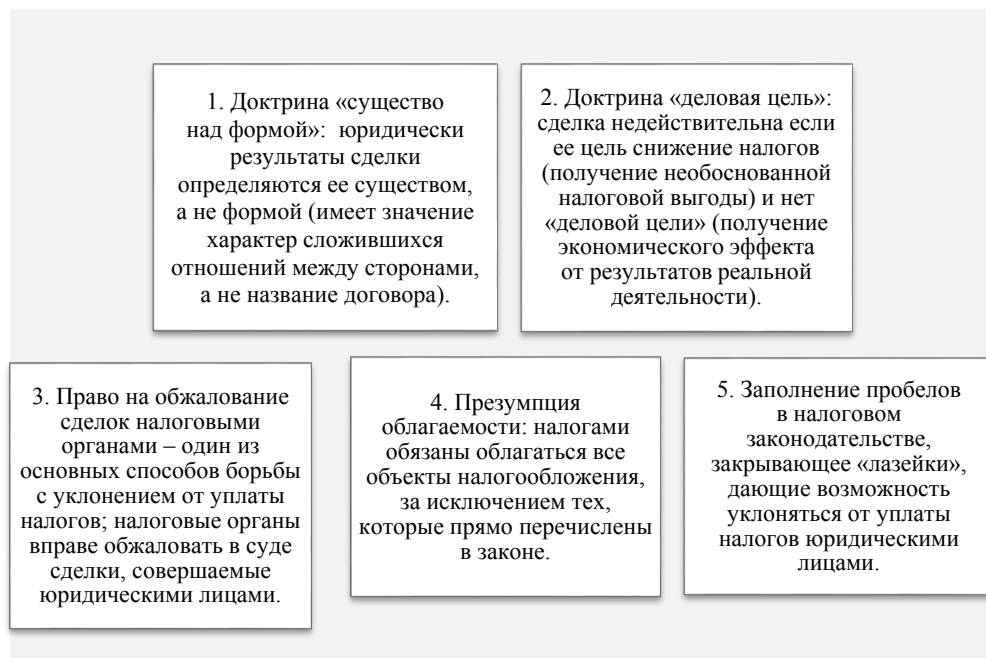


Рис. 1.9. Основные инструменты противодействия УУНЮЛ

Заключение. Теоретический анализ причин и последствий УУНЮЛ подтверждает необходимость акцента при трансформации налогообложения и контроля юридических лиц на «встроенный механизм честности», использование современных методов борьбы и инструментов противодействия УУНЮЛ, защищающих от негативных последствий уклонения от налогов, а также на расширение возможности использования новых цифровых сервисов налоговых органов для использования добросовестными плательщиками и проверки ими недобросовестных контрагентов (проявление должной осмотрительности при выборе контрагентов).

1.4. Идентификация связей уклонения от уплаты налогов с коррупцией и теневой экономикой

Художник пишет не то, что видит,
а то, что будут видеть другие.

Поль Валери

В налоговом администрировании одним из важных принципов является дифференциальное отношение к плательщику, выполняющему свои налоговые обязательства и уклоняющемуся от уплаты налогов. В первую очередь, это направлено на предотвращение недобросовестной конкуренции и обеспечение прибыльной деятельности в рамках законодательства. Вместе с тем, считается целесообразным выявлять случаи уклонения от уплаты налогов на основе современных технологий, реализовывать проекты по возможному применению механизмов контроля нового поколения, а также расширять реальные функции аудита за счет выбора методов налогового контроля, основанных на анализируемых данных.

Следует отметить, поскольку тема уклонения от уплаты налогов достаточно актуальна на международной арене Организацией Экономического Сотрудничества и Развития (OECD) были разработаны глобальные принципы борьбы с налоговыми преступлениями (2017 г.). Новое издание книги «Борьбы с налоговыми преступлениями — Десять глобальных принципов» (2021 г.) включает в себя успешные примеры по возвращению виртуальных активов (таких как криптовалюта) и передовой опыт международного сотрудничества. Глобальные принципы, которые отражены ниже, внедрены и применяются на практике государств в их национальных отраслях. Они также предоставляют им четкий путь к возможным дальнейшим улучшениям в налоговых расследованиях:

- 1) в юрисдикциях должна быть создана правовая база, обеспечивающая квалификацию нарушений налогового законодательства в качестве уголовного преступления и применение на практике эффективных санкций;
- 2) чтобы обеспечить эффективность законодательства о налоговых преступлениях, юрисдикции должны иметь стратегию борьбы с этими деяниями;
- 3) юрисдикции должны иметь соответствующие следственные полномочия для успешного расследования налоговых преступлений;
- 4) юрисдикции должны иметь возможность замораживания / ареста активов в ходе расследования налогового преступления, а также возможность конфискации активов;

5) юрисдикции должны иметь организационную модель с определенными обязанностями по борьбе с налоговыми преступлениями и другими финансовыми преступлениями;

6) органы по расследованию налоговых преступлений должны располагать достаточными ресурсами;

7) юрисдикции должны определить налоговые преступления как одно из предикатных правонарушений для отмывания денег;

8) юрисдикции должны иметь эффективную правовую и административную основу для облегчения сотрудничества между налоговыми органами и другими национальными правоохранительными и разведывательными органами;

9) Агентства по расследованию налоговых преступлений должны иметь доступ к уголовно-правовым инструментам и адекватную оперативную базу для эффективного международного сотрудничества в расследовании и судебном преследовании налоговых преступлений;

10) налогоплательщики, подозреваемые или обвиняемые в совершении налоговых преступлений, должны иметь возможность пользоваться основными процессуальными и фундаментальными правами¹.

Мы считаем уместным привести цифры официальной уголовной статистики по уклонению от уплаты налогов в Азербайджанской Республике (табл. 1.3) и Российской Федерации (табл. 1.4).

Посредством налогообложения налоговое законодательство должно отражать основные цели инвестиционной ориентации, продвижение внутреннего рынка, поддержку среды справедливой конкуренции и основные подходы, применяемые в прогрессивной международной практике. Помимо этого, также важно продолжать системную борьбу с коррупцией и теневой экономикой. На открытии нового административного здания Шекинского судебного комплекса Президент Азербайджанской Республики Ильхам Алиев сказал: «Для ускорения этой работы и достижения еще более высоких результатов необходимо устранить пока еще существующие в обществе проблемы, вызывающие обеспокоенность власти и народа. На первом месте среди них находятся коррупция и взяточничество, так как коррупция подрывает устои нашего государства, препятствует развитию, свободной конкуренции, в определенной степени вызывает недоверие»².

¹ Борьба с налоговыми преступлениями – Десять глобальных принципов. Второе издание. OECD. 2021, Париж, <https://doi.org/10.1787/006a6512-en>

² Ильхам Алиев принял участие в открытии нового административного здания Шекинского судебного комплекса / <https://president.az/ru/articles/view/16650>

Таблица 1.3. Сведения о преступлениях, выявленных в экономической сфере в Азербайджанской Республике

Годы	2000	2005	2010	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Количество зарегистрированных преступлений — всего	13958	18049	23010	26916	26611	26113	26381	26672	26004	31131	36494	36811
Количество зарегистрированных преступлений в сфере экономической сферы — всего	623	491	982	2 553	914	1 058	1 156	1 244	938	1 223	1 334	1 532
в том числе:												
Незаконное предпринимательство и лжепредпринимательство	...	16	35	101	37	9	47	21	11	19	14	139
в процентах	...	3,3	3,6	4,0	4,0	0,9	4,1	1,7	1,2	1,6	1,0	9,1
Уклонение от уплаты налогов, взносов по страхованию от безработицы, обязательному медицинскому страхованию или обязательному государственному социальному страхованию	...	341	594	2013	356	496	246	225	263	564	486	733
в процентах	...	69,5	60,5	78,8	38,9	46,9	21,3	18,1	28,0	46,1	36,4	47,8

Источник: Официальный сайт Государственного Комитета Статистики Азербайджанской Республики / <https://www.stat.gov.az/source/crimes/>

**Таблица 1.4. Сведения о преступлениях, выявленных
в экономической сфере в Российской Федерации (тысяч)**

<i>Годы</i>	<i>1998</i>	<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>	<i>2002</i>	<i>2003</i>
Число преступлений — всего	209,7	256,2	321,9	325,9	289,6	105,3
из них:						
незаконное предпринимательство — ст. 171 УК РФ	5,3	6,4	8,6	7,4	5,0	0,3
в процентах от общего числа преступлений	2,5	2,5	2,7	2,3	1,7	0,3
легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных незаконным путем — ст. 174 УК РФ	1,0	1,0	1,8	1,4	1,1	0,9
в процентах от общего числа преступлений	0,5	0,4	0,6	0,4	0,4	0,9
Уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица — плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов — ст. 198 УК РФ; уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией — плательщиком страховых взносов — ст. 199 УК РФ	4,0	11,5	22,2	23,3	12,9	5,0
в процентах от общего числа преступлений	1,9	4,5	6,9	7,2	4,4	4,8

Источник: Состояние преступности в России / <https://rosstat.gov.ru/folder/11191>

Связь между уклонением и наличием коррупции и теневой экономики. Попробуем представить корреляционную связь между уклонением от уплаты налогов и наличием коррупции и теневой экономики более подробно и по конкретным случаям. В условиях глобализации экономики коррупция старается более глубоко просочиться в общественную жизнь, которая в итоге приводит к нарушению принципов социальной справедливости, а также препятствует успешному и динамичному развитию государства. В каждой стране возникает необходимость поиска и внедрения новых методов и подходов обеспечения экономической безопасности государства, потому что, экономическая безопасность является базисом для обеспечения национальной безопасности страны в целом и ее устойчивого социально-экономического развития. В этом контексте коррупция считается одной из наиболее серьезных проблем современности, как внутри государств, так и на международном уровне.

Коррупция является отклоняющимся (девиантным) поведением публичных должностных лиц, которое выражается в нарушении формальных правил по использованию имеющихся у них официальных полномочий, а также иных общественных ресурсов для получения выгоды в личных или узкогрупповых (корпоративных) целях. Ее политэкономический аспект заключа-

ется в том, что коррупция, выступая формой проявления организованной экономической преступности, препятствует реализации макроэкономической политики государства, основательно деформирует структуру государственных расходов¹.

Как известно, теневая экономика — это часть экономики, скрытая от общества и государства, находящаяся вне государственного контроля и учета. Теневая экономика включает в себя нелегальные, криминальные и запрещенные экономические сферы, имеет негативные макроэкономические последствия, такие как сокращение налоговых поступлений, ослабление финансирования системы социальной защиты, а также исключает честную конкуренцию.

Представим следующие позиции OECD по понятию теневой экономики: (1) теневая экономика является необлагаемой сферой деятельности; (2) теневая экономика является неучтенной экономической деятельностью (Форум OECD «Сокращение возможностей для уклонения от уплаты налогов в теневой экономике», проведенный в 2012 г.), о которой требуется сообщать по законодательству, но это обязательство не выполняется (OECD “Shining light on the shadow economy — opportunities and threats”, 2017).

Ниже перечислены негативные последствия теневой экономики:

- подрывает доверие к налоговой системе и социальным нормам, поддерживающим добровольное соблюдение налоговых требований;
- приводит к увеличению государственных расходов (расходы на социальное обеспечение, компенсации клиентам, пострадавшим от финансового мошенничества и т.д.);
- нарушает конкурентную среду;
- открывает путь к эксплуатации работников;
- создает «благоприятные» условия для совершения более серьезных и масштабных противоправных действий.

К движущим факторам теневой экономики можно отнести следующее:

1. По направлениям легальной экономической деятельности:

1.1. Получение дополнительной прибыли (повышение уровня налоговых расходов одновременно увеличивает риск уклонения от уплаты налогов, там, где ставки налогов высоки, уровень теневой экономики обычно высок);

1.2. Сложности с выполнением налоговых обязательств (налоговое законодательство имеет сложное, противоречивое содержание и бюрократические препятствия).

¹ Алиев Н.К., Кязимов М.С. Эффективное противодействие коррупции и теневой экономики — главное условие экономической безопасности каждого государства // Теневая экономика. 2019. Т. 3, № 4. С. 245—251.

2. По направлению преступной деятельности:

2.1. Ненасильственные преступления (киберпреступления, коррупционные преступления, некоторые виды хищений (присвоение или растрата, мошенничество), отмывания доходов и т.д.);

2.2. Насильственные преступления (торговля людьми, организованная преступность, некоторые виды хищений (грабеж, разбой, вымогательство), незаконный оборот оружия и т. д.).

В большинстве стран теневая экономика считается значительной частью налогового дефицита (разрыва). По расчетам, этот дефицит по-разному варьируется в разных странах и колеблется в пределах 1—20%.

Практика противодействия в Азербайджане. Среди приоритетов налоговой политики Азербайджанской Республики основное место занимает сокращение масштабов уклонения от уплаты налогов, минимизация «теневой экономики», повышение прозрачности экономики, легализация доходов, обеспечение учета, расширение налоговой базы и улучшение налогового администрирования. Основные сегменты, в которых наблюдается «теневая экономика» в Азербайджанской Республике. Это является неформальная занятость, незадекларированные доходы, ведение двойного (черного) бухгалтерского учета.

В последние годы в Азербайджанской Республике ускорение процессов «отбеливания» и прозрачности в экономике уже дало свои плоды и существенно ощущается в доходах бюджета. В целях эффективной борьбы с уклонением от уплаты налогов в рамках борьбы с коррупцией и «теневой экономикой» ужесточены финансовые санкции, применяемые за нарушение налогового законодательства. Не возмещение НДС, уплаченного в рамках бестоварных операций включено в перечень сведений рискованных налогоплательщиков. Определено проведение внеочередной выездной налоговой проверки и оперативного мероприятия налогового контроля в случае соответствия налогоплательщика к критерию рискованного налогоплательщика. Применяется финансовая санкция за не установку POS-терминалов и за отказ принимать безналичные платежи в объектах, где установлены POS-терминалы.

Известно, что предприниматели, которые сознательно не декларируют налоги вовремя составляют не малый процент. В случаях, когда налоги задекларированы раньше или позже срока, но сумма налоги правильно уплачена, следует квалифицировать не как намерение уклонения от уплаты налога, а как неверное указание налогового периода.

Как известно, лица, работающие на коммерческих объектах, в большинстве случаев арендуют имущество и осуществляют свою предпринимательскую деятельность. В этой связи широко распространены случаи, когда фи-

зические лица, получившие идентификационный номер налогоплательщика, действуют без регистрации объекта предпринимательской деятельности. При налоговом контроле фактические предприниматели (руководители) обычно не фигурируют, либо объекты, сдаваемые предпринимателями в аренду, не регистрируются в налоговом органе, и создаются условия для теневой экономики за счет уклонения от уплаты налогов без оформления своей деятельности.

Деятельность налогоплательщиков без регистрации в налоговых органах считается незаконным предпринимательством. Определение размера доходов и ущерба, причиненного выявлением незаконного предпринимательства без получения идентификационного номера налогоплательщика создает трудности в администрировании. Этот процесс приводит к созданию неблагоприятных условий для законопослушных лиц в связи с предъявлением им товаров, полученных незаконным предпринимательством. Поскольку осуществление предпринимательской деятельности у экономического субъекта является важным производственным направлением, необходимо фиксировать в налоговых органах сведения, относящиеся к направлению — объекту, являющемуся источником дохода. Поэтому помимо введения в законодательство финансовых санкций за нерегистрацию объектов, важно пересмотреть процедуры, связанные с аннулированием лицензий предпринимателей, осуществляющих деятельность в сферах, требующих специальных лицензий.

Регулирование среды добросовестной конкуренции налоговым инструментом позволяет определить меры ответственности лиц, соблюдающих закон, и лиц, не соблюдающих закон. В этом случае применение финансовых санкций к лицам, нарушающим конкурентную среду, ограничение их прав будет выступать механизмом поддержки деятельности лиц, соблюдающих закон. Защита интересов законопослушных лиц создаст необходимые условия для субъектов экономической деятельности.

Трансфертное ценообразование считается эффективным инструментом повышения контроля над издержками и предотвращения снижения прибыли при сделках с нерезидентами. В Налоговом Кодексе Азербайджанской Республики установлены соответствующие нормы по трансфертному ценообразованию и утверждены регулирующие правила (ст. 14-1). Однако новые ситуации и схемы, возникающие в сложившейся практике, а также новации в методологии трансфертного ценообразования в международных рекомендациях постоянно требуют совершенствования законодательства в этом направлении. Правовые вопросы трансфертного ценообразования и его адаптация в местном налоговом законодательстве, природа принципа «протянутой руки» и принципов сопоставимости, методы, адекватно применяемые в случаях трансфертного ценообразования и каждого вида экономиче-

ской деятельности входят в число вопросов, которые в ходе аудита следует расследовать.

Интеграция национальных экономики разных стран, не обложение налогом доходов по месту экономической деятельности привели к необходимости создания новых, более совершенных международных налоговых стандартов. По этой причине страны OECD и страны «Большой двадцатки» подготовили Резолюцию, принятую Генеральной Ассамблеей 22 декабря 2023 г., о содействии инклюзивному и эффективному международному сотрудничеству в налоговых вопросах¹. После того, как Азербайджан полностью присоединится к программе, необходимо будет постепенно применять требования BEPS в налоговом законодательстве.

Поскольку ликвидация теневой экономики является одним из основных приоритетов в ближайшем будущем, такие вопросы, как оформление доходов от товаров, полученных налогоплательщиками путем импорта, производства или покупки, и их движение на последующих этапах, документальное оформление товарно-денежное обращение, находятся в прямой зависимости от учета показателей финансового учета налогоплательщиков. Прозрачность требует точного документального оформления и учета активов и пассивов, капитала на предприятии. Учетная политика включает документирование операций налогоплательщиков, порядок их регулирования, создание полноты информации в налоговой отчетности, интеграцию базы данных налогоплательщиков в налоговый орган. При правильном построении учетной политики сохраняется систематичность бюджетных поступлений, сокращаются размеры теневой экономики за счет установления механизма самоконтроля.

Одним из эффективных средств борьбы с уклонением от уплаты налогов в современных условиях является создание электронной системы контроля. Установление гибкого налогового контроля напрямую зависит от создания электронной системы контроля и цифровой трансформации. С этой точки зрения в Азербайджане были проведены работы по электронизации данных: с 2006 г. электронизация налоговой отчетности, с 2007 г. создание единого депозитного счета для отслеживания движения НДС, с 2010 г. электронизация налоговых накладных, с 2017 г. электронизация по счетам-фактурам, полученным от других государственных органов. Углубление прозрачности учета доходов и расходов, совершенствование системы дистанционного контроля создают необходимость перехода на электронизацию первичных учетных документов с целью сокращения количества выездных налоговых проверок.

¹ Резолюция, принятая Генеральной Ассамблеей 22 декабря 2023 г. <https://documents.un.org/doc/undoc/gen/n23/431/99/pdf/n2343199.pdf>

Учет доходов и расходов налогоплательщиков осуществляется кассовым и расчетным методами. Поскольку кассовый метод не предназначен для проведения крупных операций, он характерен для деятельности, наблюдаемой путем расчета стоимости на момент совершения операции. В связи с этим Налоговый Кодекс предусматривает применение бухгалтерского учета только расчетным методом, за исключением субъектов микропредпринимательства. Соблюдение этого требования поможет устранить различия между бухгалтерским и налоговым учетом и предотвратить отсрочку уплаты налогов.

Одной из основных причин возникновения теневой экономики является попадание товаров в торговые объекты без формализации и использование этих товаров на последующих этапах эксплуатации без формализации. Такие случаи в основном происходят при несанкционированном массовом поступлении товаров в специализированные торговые точки, в том числе на рынки, объекты оптовой торговли, и реализации товаров из этих точек другим предпринимателям, а также лицам, осуществляющим деятельность без регистрации в налоговом органе, и физическим лицам для потребления. В частности, эти случаи более заметно проявляются в операциях по обращению сельскохозяйственной продукции и строительных товаров.

Одной из причин подобных ситуаций является освобождение от уплаты налогов лиц, производящих сельскохозяйственную продукцию. Так, поскольку эти лица не обязаны платить налоги при реализации продукции, кроме земельного налога (с 1999 г.), во многих случаях они не состоят на учете в налоговом органе, а если и стоят на учете, то предъявляют продукцию покупателям без предоставления налогового отчета и электронных счетов-фактур. Покупателями являются в основном поставщики, реализующие продукцию специализированным торговым объектам. В результате к этому процессу присоединяются и организации, не освобожденные от налогов, что приводит к неуплате налогов с продаж по всей цепочке создания стоимости одного и того же продукта от поставщика до конечного потребителя. Поэтому необходимо включить в налоговое законодательство требование документального оформления поступления крупных объемов продукции, в том числе сельскохозяйственной, на специализированные торговые объекты.

В настоящее время расчет налогов с доходов, полученных от продажи акций, облигаций, а также криптовалют и финансовых активов, осуществляется самим лицом путем подачи декларации. Для гибкого налогообложения данных операций целесообразно применять механизм удержания налогов у источника выплаты при проведении биржевых операций, доходов от финансового управления, продажи финансовых активов. Существуют различия между финансовыми результатами бухгалтерского и налогового учета. Это обуславливает необходимость сверки налоговой отчетности с отчетами о

прибылях и убытках, изменения показателей и их анализа в ходе проверки налоговой отчетности.

Таксомоторная деятельность облагается налогом в упрощенном налоговом режиме. За такую услугу уплачиваются сервисные сборы соответствующим операторам. Налогообложение доходов операторов облагается налогом на прибыль и НДС в зависимости от суммы полученного ими дохода. Однако, налоговый орган не располагает информацией о количестве заказов операторов и сумме полученной платы за услуги, сумма дохода операторов ускользает от налога. Поскольку предоставление услуг через такие сети приводит к масштабным транзакциям, в целях обеспечения прозрачности целесообразно пройти государственную аккредитацию всех программ операторов, предусмотреть систему передачи информации об объеме транзакций в налоговый орган.

В настоящее время налогообложение доходов, полученных от деятельности по грузоперевозкам, определяется за каждую тонну в зависимости от грузоподъемности транспортного средства в упрощенном режиме налогообложения. Грузоперевозочная деятельность считается одной из основных статей затрат в строительно-монтажной деятельности, а низкий уровень формализации операций в этих сферах, сокрытие размеров доходов обуславливает уклонение от уплаты налогов. Налоговый контроль над многочисленными физическими лицами, получающими доходы от такой деятельности, не эффективен. С этой точки зрения при проверке субъектов, осуществляющих деятельность в сфере строительства, можно считать целесообразным применение механизма налогового вычета у источника оплаты.

Налоговые обязательства лиц, работающих на упрощенном режиме налогообложения, состоят из оборотных и внереализационных доходов, и они не заинтересованы в учете затрат при приобретении этими лицами товаров, работ и услуг. Это влияет на рост теневой экономики, вызывая неформальные операции со стороны других предпринимателей, предоставляющих товары и услуги лицам, работающим в упрощенном режиме. Одной из причин, вызывающих проблему, является тот факт, что продажа недокументированных товаров по-прежнему широко распространена на рынке. Для предотвращения подобных ситуаций необходимо помимо применения обязательных ограничений в законодательстве предусмотреть механизмы стимулирования.

В медицинских центрах выявляется немало случаев уклонения от уплаты налогов, получаемые ими доходы иногда не полностью отражаются в их налоговых декларациях. Для предотвращения подобных ситуаций считается целесообразным создать и внедрить механизм, позволяющий осуществлять электронный контроль над их деятельностью. В этих целях оплата оказания медицинских услуг должна осуществляться безналичном порядке.

К факторам, которые следует учитывать в стратегических подходах в борьбе с теневой экономикой в контексте налогообложения относятся следующие:

- правительство имеет определенные ограниченные подходы к сферам деятельности, о которых следует отчитываться перед налоговыми органами;
- отсутствие полной подотчетности может привести к созданию теневой экономики в легальной предпринимательской деятельности;
- отдельные аспекты теневой экономики могут выходить за пределы сферы деятельности налоговых органов.

Выводы. Подводя итог вышесказанному, отмечаем следующие выводы:

1. В законодательстве зарубежных стран наблюдается тенденция создания универсальной нормы, охватывающей все возможные варианты преступления уклонения от уплаты налогов. Одним из основных признаков налоговых преступлений является причинение ущерба государству в результате неуплаты (или неполной уплаты) налогов. Размер штрафа определяется в виде суммы, исчисляемой как кратное или процентное значение суммы причиненного вреда, и нередко устанавливается как вид дополнительного наказания к наказанию в виде лишения свободы.

2. Обеспечение успешной борьбы с коррупцией и теневой экономикой окажет существенное влияние на более надежную защиту прав законопослушных налогоплательщиков, повышение взаимного доверия и прозрачности между налогоплательщиками и налоговыми органами, установление отношений на основе горизонтального мониторинга и сотрудничества с дисциплинированными налогоплательщиками, усиление роли субъектов микро, малого и среднего бизнеса в экономике страны.

3. Коррупция в экономической сфере порождает следующие негативные последствия: расширяется теневая экономика; нарушаются условия здоровой конкуренции; тормозится развитие предпринимательской деятельности; неэффективно используются бюджетные средства; растут цены на товары, продукцию и услуги; ухудшается инвестиционная среда и т.д.

4. Несмотря на некоторые трудности, за последние годы Азербайджанская Республика добилась значительного прогресса в борьбе с коррупцией и теневой экономикой. Надо отметить, что этот успех стал возможным в первую очередь благодаря сильной политической воле главы государства.

1.5. Теоретико-методологические аспекты влияния уклонения от уплаты налогов на формирование конкурентной среды предпринимательства

Жизнь — это по большей части то, что происходит где-то в другом месте.

Алан Беннет

Одним из наиболее важных негативных последствий уклонения от уплаты налогов является деформация конкурентной среды предпринимательства и формирование непрозрачности этой среды. В неоклассической теории исследование последствий уклонения от уплаты налогов осуществляется с помощью моделей частичного и полного равновесия.

Модель частичного равновесия.

Конкурентный рынок. Рассмотрим последствия уклонения от налогов в условиях конкурентного рынка. Они будут зависеть, прежде всего, от того, насколько массовый характер приобретает это явление. Если от налога уклоняется отдельный плательщик (отдельные плательщики), тогда его (их) действия не отразятся на других субъектах рынка определенного товара (покупателях и продавцах) и не повлияют на состояние рыночного равновесия. Все преимущества от уклонения в виде дополнительного дохода, который равняется сумме неуплаченного налога, за вычетом некоторых расходов на уклонение от него, получает плательщик, уклоняющийся от налога.

Если уклонения от налогов на данном рынке приобретают массовый характер, вследствие чего нарушается рыночное равновесие, выгода от уклонения распределяется между покупателями и продавцами в зависимости от эластичности спроса и предложения.

На рис. 1.10 и 1.11¹ продемонстрированы последствия уклонения на конкурентном рынке в условиях неэластичных (частично эластичных) спроса и предложения. Последствия такого уклонения можно рассмотреть с учетом двух моментов:

- 1) от налога уклоняются продавцы (производители);
- 2) уклонение от налога приводит к снижению предельных расходов продавца (производителя) на сумму неуплаченного налога, которое графически отображается сдвигом кривой предложения вертикально вниз на величину уменьшения налога.

¹ Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. 591 с.

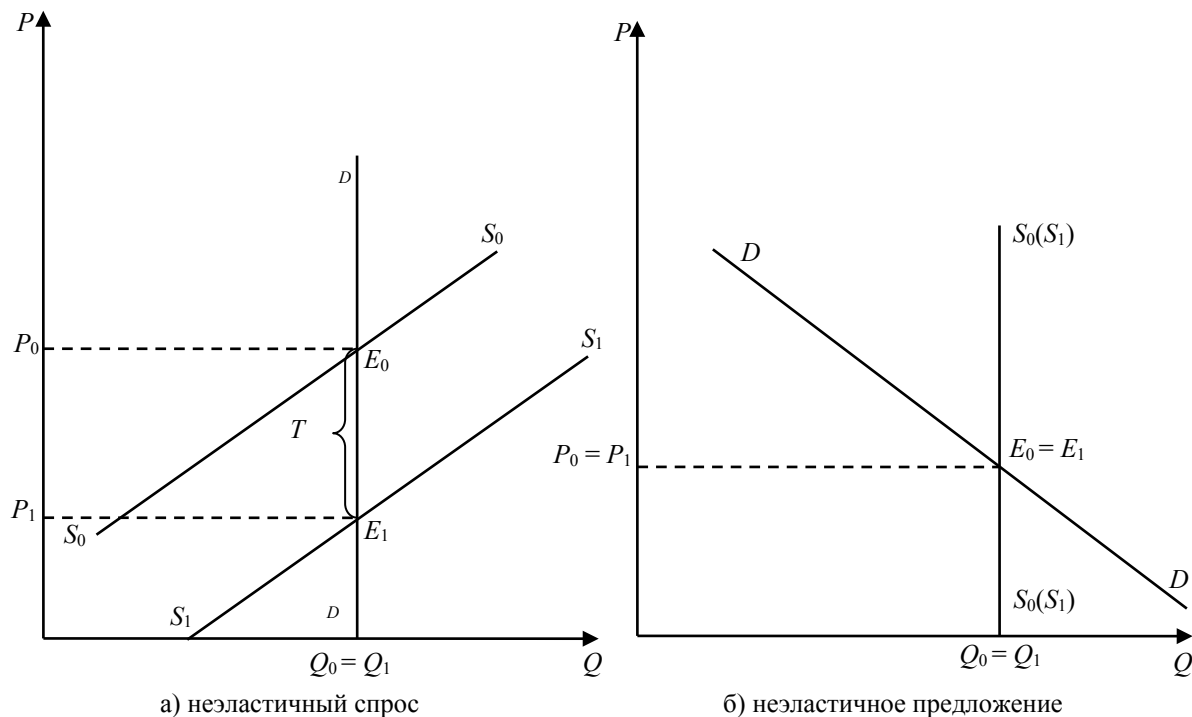


Рис. 1.10. Последствия уклонения от налога на конкурентном товарном рынке в условиях абсолютно неэластичных спроса и предложения, где:

P_0 — цена за единицу товара в условиях налогообложения, P_1 — цена товара в условиях уклонения от налогообложения, Q_0 — количество потребленного товара в условиях налогообложения, Q_1 — количество потребленного товара в условиях уклонения от налогообложения, S_0 — кривая предложения в условиях налогообложения, S_1 — кривая предложения в условиях уклонения от налогообложения, D — кривая спроса.

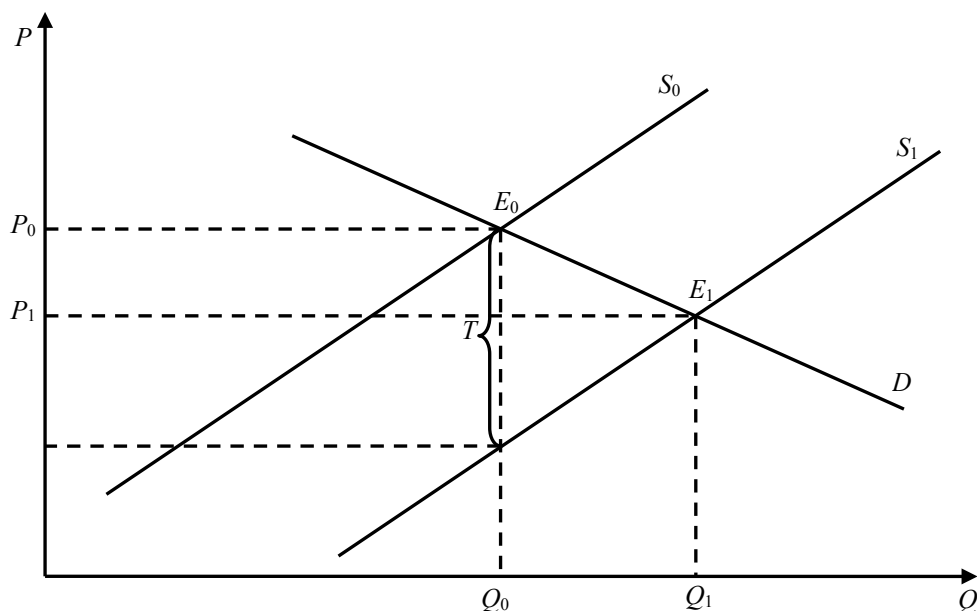


Рис. 1.11. Последствия уклонения от налога на конкурентном товарном рынке в условиях частично эластичных спроса и предложения

При абсолютно неэластичном спросе (рис. 1.10, *а*) цена снижается на всю сумму уменьшения налога, в результате чего все выгоды от уклонения извлекает покупатель. При абсолютно неэластичном предложении (рис. 1.10, *б*) цена на товар не изменяется, а все преимущества получает продавец.

В случае частично эластичного спроса и предложения (рис. 1.11) цена на товар снижается не на всю сумму снижения налога. Вследствие чего выгоды, получаемые в результате уклонения от налогообложения, распределяются между продавцом и покупателем. В условиях конкурентного рынка работают следующие правила.

1. Чем менее эластичный спрос и более эластичное предложение, тем большая часть выгод, получаемых в результате уклонения производителя от налога, достается покупателям.
2. Чем более эластичный спрос и менее эластичное предложение, тем большую часть этих выгод получают продавцы.
3. В условиях нарушения рыночного равновесия под воздействием уклонения от налогов законопослушные субъекты рынка несут потери.

Монопольный рынок. Рассмотрим последствия уклонения от налогов в условиях монопольного рынка. Последствия уклонения от налога на таком

рынке можно проиллюстрировать с помощью рис. 1.12, учитывая, что здесь $S_1(MC_1)$ — кривая предложения (предельных расходов) до уклонения, а $S(MC)$ — после уклонения от налога.

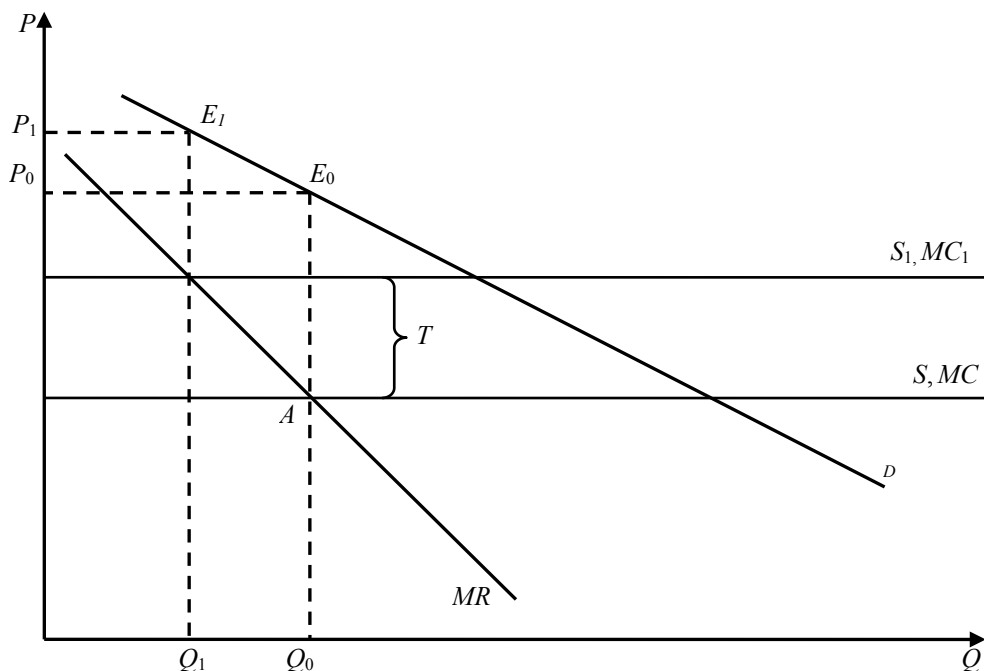


Рис. 1.12. Последствия уклонения от налога на монопольном товарном рынке

Как известно, монополист выбирает объем производства и цену, при которых его предельные затраты (*marginal cost* — MC) равны предельной выручке. Уменьшение налога приводит к сдвигу кривой предложения вниз на величину налога, в результате чего объем производства растет с Q_1 до Q_0 , а цена падает с P_1 до P_0 . В рассмотренном примере изменение цены составляет лишь половину снижения налога, следовательно, продавец и покупатель извлекают равную выгоду от уклонения (в отличие от конкурентного рынка, где при абсолютно неэластичном предложении всю выгоду от снижения налога получает покупатель).

Уклонение от уплаты налога приводит к снижению предельных затрат налогоплательщика на сумму неуплаченного в результате этого налога. В этом случае, кривая предложения налогоплательщика смещается вертикально вниз на сумму снижения налоговых обязательств.

Если налогоплательщик, производящий (продающий) некоторый товар, уходит от уплаты налога индивидуально, это никак не сказывается на частичном равновесии в конкурентной отрасли, и все преимущества от данного действия в виде дополнительного дохода, равного сумме неуплаченного налога за вычетом некоторых издержек, связанных с действиями по уходу от налогообложения, получает этот налогоплательщик. Если равновесие в отрасли не нарушено, уход от налогообложения одного или нескольких производителей (продавцов) никак не сказывается на других производителях и потребителях товара данной отрасли.

При абсолютно неэластичном спросе происходит снижение цены на товар на всю сумму снижения налога, а следовательно, все преимущества от снижения налога получает покупатель. При абсолютно неэластичном предложении цена на товар не меняется, а следовательно, все преимущества получает продавец (производитель). Соответственно, при абсолютно эластичном спросе весь доход от снижения налога достается продавцу, а при абсолютно эластичном предложении — покупателю.

В условиях монопольного рынка работают следующие правила¹.

1. При абсолютно эластичном предложении распределение выгоды от снижения налога между продавцом и покупателем на монополизированном рынке зависит от эластичности спроса. В определенных случаях цена может уменьшаться на величину, большую снижения налога.

2. Чем более неэластично предложение, тем меньше изменение объема производства и цены, а следовательно, тем большая часть дохода от снижения налога достается продавцу (производителю), как и в конкурентных отраслях.

В целом же для условий частичного равновесия будут справедливы следующие выводы.

1. Если уклонение от налогов приобретает массовый характер, выгоды от уклонения извлекают не только те, кто брал на себя риск и нес расходы на уменьшение налоговых обязательств, но и другие субъекты рынка.

2. Если от налогов уклоняются не все продавцы или покупатели определенного товара, нарушается принцип горизонтального равенства. Добросовестные налогоплательщики несут потери, величина которых зависит от размера уменьшения налоговых обязательств у тех, кто уклонялся, и эластичности спроса и предложения на товар. При этом возможна ситуация, когда индивидуальные расходы после налогообложения у эффективных производителей, не уклонявшихся от налогов, становятся выше предельных издержек в отрасли, что свидетельствует о необходимости прекращения их деятельности. Тогда как

¹ Вишневский В.П., Веткин А.С. Уход от уплаты налогов: теория и практика: Монография. Донецк: Институт экономики промышленности, 2003. С. 22—23.

неэффективные производители, уклонявшиеся от налогов, становятся конкурентоспособными и продолжают деятельность. Такая ситуация, очевидно, не отвечает ни требованиям социальной справедливости, ни требованиям экономической эффективности.

Модель общего равновесия. Уклонение от налогов в модели общего равновесия может быть проанализировано на примере уменьшения налоговых обязательств в результате введения отраслевых налоговых льгот. Такой анализ сделан В.П. Вишневым и А.С. Веткиным¹.

Использование отраслевых налоговых льгот приведет к росту доходов и объемов производства, снижению цен и повышению спроса на продукцию данной отрасли. Результатом этого будет рост спроса на рабочую силу и другие ресурсы, используемые в отрасли, а следовательно, и некоторое повышение цен на них (возможность и масштабы которого зависят от эластичности спроса и предложения на ресурсы), в том числе повышение стоимости капитальных активов, а также рост в долгосрочном периоде инвестиций в отрасль, которая пользуется льготами. Повышение зарплаты и цен на другие мобильные факторы производства будет длиться до тех пор, пока под воздействием роста предложения ресурсов цены на них не уравниваются с соответствующими ценами в других отраслях.

Это свидетельствует о том, что преимущества, получаемые владельцами мобильных ресурсов от отраслевых налоговых льгот, не являются длительными и зависят от соотношения спроса и предложения на эти ресурсы. Большие преимущества в виде роста стоимости активов в долгосрочной перспективе получают владельцы менее мобильных и немобильных ресурсов.

Очевидно, что предоставление отраслевых налоговых льгот влечет приток мобильных ресурсов в отрасль, пользующуюся льготами, из отраслей, лишенных подобных льгот. Поскольку такое перераспределение осуществляется независимо от эффективности использования ресурсов в той или иной отрасли, следовательно, оно не отвечает критерию эффективности, приводя чаще всего к потерям общественного благосостояния. Исключением являются лишь случаи, когда льгота устраняет провалы рынка.

Кроме того, следствием предоставления налоговых льгот, как и других методов легального и нелегального уменьшения налоговых обязательств, является неравномерное распределение налоговой нагрузки — ее уменьшение на одних и увеличение на других налогоплательщиков. В случае же, когда масштабы уменьшения налоговых обязательств являются большими, а возможности пере-

¹ Вишневский В.П., Веткин А.С. Уход от уплаты налогов: теория и практика: Монография. Донецк: Институт экономики промышленности, 2003. С. 25—27.

ложения налогов на добросовестных плательщиков — ограниченными, сокращаются государственные расходы или растет бюджетный дефицит.

В случае использования льгот для устранения провалов рынка (например, в целях увеличения производства и снижения цен на социально значимые товары), может иметь место рост общественного благосостояния. Однако при этом следует убедиться в том, что рост благосостояния действительно будет достигнут. Для этого необходимо сравнить предполагаемые потери благосостояния с возможным его ростом. Кроме того, требуются обоснования того, что именно налоговая льгота, а не какой-либо иной инструмент (например, адресная субсидия) является наилучшим способом вмешательства государства в устранение данного провала рынка.

В целом же, в процессе предоставления налоговых льгот, как и при уклонении от уплаты налогов потери очевидны, а возможные преимущества зависят от множества факторов, которые можно интерпретировать по-разному.

Уменьшение искажений. Уклонение от уплаты налогов, как отмечают В.П. Вишневский и А.В. Веткин¹, в определенных условиях может способствовать уменьшению искажений или омертвевших убытков, вносимых налогообложением, как за счет эффекта дохода (уменьшения налоговой ставки), так и за счет эффекта замещения. Любое уклонение от уплаты налогов означает уменьшение фактической (эффективной) налоговой ставки, а следовательно, может оказывать и положительное влияние на общественное благосостояние, уменьшая искажения, вносимые данным налогом².

Закключение. Борьба с уклонениями от уплаты налогов является важной задачей государства, значение которой обусловлено негативными последствиями этого явления для развития предпринимательства, которые необходимо минимизировать. Среди таких последствий следует отметить:

- *во-первых*, неравномерное распределение налогового бремени, негативно влияющее на рыночную конкуренцию, неоправданно усиливающее в ней позиции неплательщиков и ослабляющее позиции добросовестных плательщиков, что, в свою очередь, деформирует систему стимулов к конкурентной предпринимательской деятельности;
- *во-вторых*, перераспределение общественного богатства в интересах неплательщиков и во вред добросовестным плательщикам. Формирование значительного пула неплательщиков в рыночной среде приводит к искажению конкуренции;

¹ Вишневский В.П., Веткин А.С. Уход от уплаты налогов: теория и практика: Монография. Донецк: Институт экономики промышленности, 2003. С. 18—27.

² Стиглиц Дж. Экономика государственного сектора. М.: Инфра-М, 1997. 720 с. С. 554.

- *в-третьих*, следствием сохранения значительных процессов уклонения от уплаты налогов являются также рост коррумпированности государственного аппарата и рост теневого сектора, что снижает прозрачность и доверие в предпринимательской среде.

1.6. Декомпозиция места уклонения от уплаты налогов в системе противодействия отмывания доходов и финансирования терроризма

Чтобы построить полную теорию, фактов всегда достаточно, не хватает только фантазии.
Дмитрий Блохинцев

Одним из важнейших документов Организации Объединенных Наций за последние годы является «Преобразование нашего мира: Повестка дня в области устойчивого развития на период до 2030 года» (2015 г.). Согласно нему, коррупция, взяточничество, хищения и уклонение от уплаты налогов обходятся развивающимся странам примерно в 1,26 трлн долл. США. Поэтому одной из целей современности является содействие построению миролюбивого и открытого общества в интересах устойчивого развития, обеспечение доступа к правосудию для всех и создание эффективных, подотчетных и основанных на широком участии учреждений на всех уровнях (цель 16). Для достижения этой цели к 2030 году должны реализоваться ряд задач, в том числе значительное уменьшение незаконных финансовых потоков, активизирование деятельности по обнаружению и возвращению похищенных активов, ведение борьбы со всеми формами организованной преступности, сокращение масштабов коррупции и взяточничества во всех их формах¹.

Для реализации поставленных задач требуется от государства создание динамичного, инклюзивного гражданского общества, а также экономического и социального развития, основанного на верховенстве закона, здоровой конкуренции и превосходной налоговой политике системы. В политике государства должны учитываться существующие трудности и недостатки в сфере применения налогового законодательства, а также нарушения налогового законодательства и уклонение от уплаты налогов.

Опыт Азербайджана. В Азербайджане осуществляется систематическая деятельность в области устойчивого и конкурентоспособного развития эконо-

¹ Цели в области устойчивого развития / <https://www.un.org/sustainabledevelopment/ru/sustainable-development-goals/>

мики. В результате реформ, разработанным общенациональным лидером азербайджанского народа Гейдаром Алиевым и успешно продолженным господином Президентом Ильхамом Алиевым, был достигнут значительный прогресс во всех сферах жизни страны. Важным шагом по направлению борьбы с экономическими преступлениями стало Распоряжение, подписанное главой государства 10 февраля 2017 г. «Об упорядочении деятельности в пенитенциарной сфере, гуманизации политики наказания, а также расширении применения альтернативных видов наказания и процессуальных мер принуждения, не связанных с изоляцией от общества». Президент Азербайджанской Республики 3 апреля 2019 г. подписал Указ «Об углублении реформ в судебно-правовой системе». Одной из задач, поставленной в Указе, является повышение эффективности судопроизводства, в частности по экономическим спорам между субъектами предпринимательской деятельности и налоговыми органами. В связи этим председатель Верховного суда и Судебно-правового совета Азербайджанской Республики Инам Керимов правильно отметил, что предпринимательство, как краеугольный камень экономического развития играет важную роль в построении устойчивой экономической системы и содействии экономическому прогрессу, а также в повышении социального благосостояния, поэтому поддержка этой деятельности и развитие предпринимательства всегда остается одной из главных целей нашего государства¹.

В новый стратегический период, характеризующийся восстановлением территориальной целостности страны, роль налоговой системы в регулировании предпринимательства и экономики значительно возросла. Необходимо также признать, что одним из направлений проникновения криминала в экономику является использование в предпринимательских целях доходов, добытых преступным путем.

В этом контексте основной миссией государственных налоговых органов является обеспечение правильного применения налогового законодательства, своевременной и полной уплаты налогов, сокращения масштабов теневой экономики, противодействия уклонения от уплаты налогов и отмывания доходов.

Налоговые преступления наносят серьезный ущерб экономике каждой страны и мешают государству в выполнении своих функций. Особенно в современном технологическом периоде финансовые преступления становятся более глобальными, чем когда-либо. Поэтому борьба с ними требует наличия во всех юрисдикциях надежного внутреннего правовых и оперативных ин-

¹ Инам Керимов: Судебно-правовые реформы в Азербайджане всегда были в центре внимания государства / https://azertag.az/ru/xeber/inam_kerimov_sudebno_pravovye_reformy_v_azerbaidzhane_vsegda_byli_v_centre_vnimaniya_gosudarstva-2976075

струментов и расширения международного сотрудничества для эффективного выявления, пресечения этих деяний, в том числе наказания виновных лиц.

Противодействие отмыванию доходов. Под отмыванием преступных доходов в самом общем виде понимается сокрытие источников происхождения таких доходов и вовлечение их в легальный экономический оборот. Противодействие легализации преступных доходов способствует нормальному развитию экономики, ее стабилизации за счет снижения объема теневого сектора, создает условия для формирования общественного благополучия. Природа рассматриваемого преступления определяется его направленностью против интересов цивилизованной рыночной экономики, предполагающей запрет получения и использования в экономической деятельности дохода, который получен с преступным способом. Дополнительным критерием, определяющим достаточно высокую вредоносность таких деяний, является наличие у таких доходов функции воспроизводства преступной деятельности, в том числе имеющей транснациональный характер¹.

Юридические основания криминализации отмывания или легализации преступных доходов в международном уголовном праве появились относительно недавно. В 2012 г. были внесены изменения в стандарты Financial Action Task Force (FATF) — Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ), среди которых были в части дополнения предикатных преступлений налоговыми и таможенными². Это было не случайно, так уклонения от уплаты налогов и таможенные платежи превратились в новое направление получения имущественных выгод неэкономическим путем.

Следует отметить, что ФАТФ является межправительственным органом, созданным в 1989 г. по решению министров государств-членов. Мандат ФАТФ предусматривает установление стандартов и содействие эффективному применению правовых, регулирующих и оперативных мер по борьбе с отмыванием денег, финансированием терроризма и финансированием распространения оружия массового уничтожения и иными связанными угрозами целостности международной финансовой системы. Решения ФАТФ носят рекомендательный характер, но эти рекомендации представляют собой реальную международную программу борьбы с использованием финансовой системы физическими и юридическими лицами, отмывающими преступные доходы. Рекомендации ФАТФ устанавливают комплексную и последовательную структуру мер, которые странам следует применять для противодействия отмыванию денег.

¹ Пикуров Н.И. Налоговые преступления как предикатные в отношении легализации преступных доходов: подходы к реализации международных стандартов. М.: МУМЦФМ, 2014. 152 с. С. 10—11.

² Financial Action Task Force (FATF) / <https://www.fatf-gafi.org/en/the-fatf/what-we-do.html>

Этот консолидированный международно-правовой документ обладает большей оперативной подвижностью по сравнению с конвенциями, что позволяет вовремя реагировать на происходящие изменения в сфере транснациональной организованной преступности¹.

Наши национальные подходы полностью совпадают с требованиями международных стандартов, поэтому Азербайджанское законодательство достаточно оперативно приводится в соответствие с этими рекомендациями. Нужно отметить, что страны имеют различные правовые, административные и оперативные структуры и различные финансовые системы, в связи с чем не могут принимать идентичные меры по противодействию этим угрозам. Поэтому рекомендации устанавливают необходимые меры, которые странам следует иметь для того, чтобы:

- определять риски, разрабатывать политику и осуществлять координацию внутри страны;
- преследовать отмывание денег, финансирование терроризма и финансирование распространения оружия массового уничтожения;
- применять превентивные меры для финансового сектора и других установленных секторов;
- устанавливать полномочия и ответственность компетентных органов (например, следственных, правоохранительных и надзорных органов) и иные институциональные меры;
- укреплять прозрачность и доступность информации о бенефициарной собственности юридических лиц и образований;
- обеспечивать международное сотрудничество².

В 2021 г. ОЭСР (OECD) опубликовала второе издание книги «Борьба с налоговыми преступлениями» — Десять глобальных принципов, в которых налоговые преступления рассматриваются как одно из предикатных правонарушений для отмывания денег. Рекомендации ФАТФ предусматривают, что страны должны применять преступление отмывания денег ко всем серьезным преступлениям с целью включения самого широкого круга предикатных преступлений.

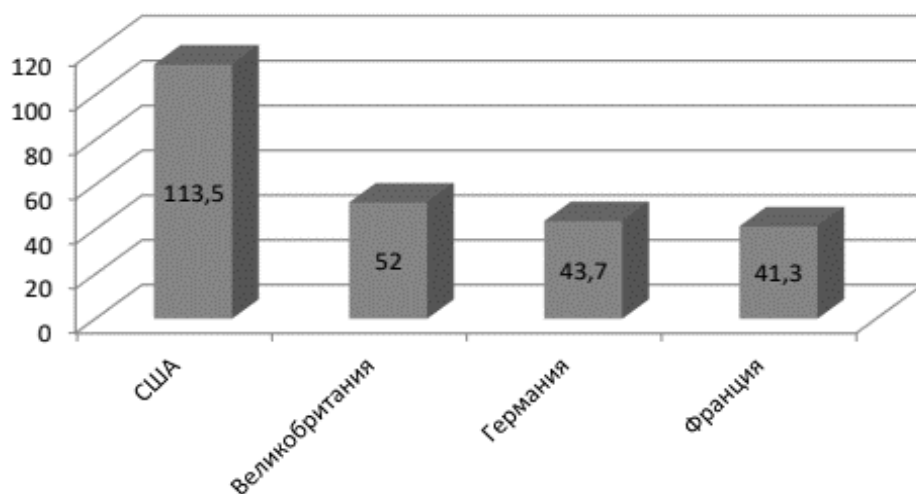
Криминализация отмывания преступных доходов заключается в том, что такие деяния носят производный характер и предполагают обязательное наличие юридической связи между легализацией и основным преступлением. Основное (предикатное) правонарушение является составной ча-

¹ Зубков В.А. Международные стандарты в сфере противодействия отмыванию преступных доходов и финансированию терроризма. М.: Юриспруденция, 2010. 366 с.

² Постановления Пленума Верховного Суда / <https://supremecourt.gov.az/storage/pages/362/20-fevral-2023.pdf>

стью более тяжкого деяния. Отнесение определенных видов общественно-опасных деяний к основным преступлениям означает, что виновному лицу может быть предъявлено обвинение в совершении преступления отмывания денег, а также в совершении самого основного преступления.

Включение налоговых преступлений в число основных общественно-опасных деяний оказало положительное влияние на работу следствие, улучшение межведомственного сотрудничества. Статистические данные ярко свидетельствуют о роли налоговых преступлений в отмывании денег и финансировании терроризма. Международная неправительственная организация Tax justice network опубликовала данные, что от неуплаты налогов трансграничными корпорациями и богатейшими людьми страны теряют 483 млрд долл., из них 65% приходится на корпорации и 35% на частные лица. Кроме того, большая часть данной суммы приходится на богатые страны мира (443 млрд долл.) и незначительная часть на бедные страны (40 млрд долл.) (табл. 1.13).

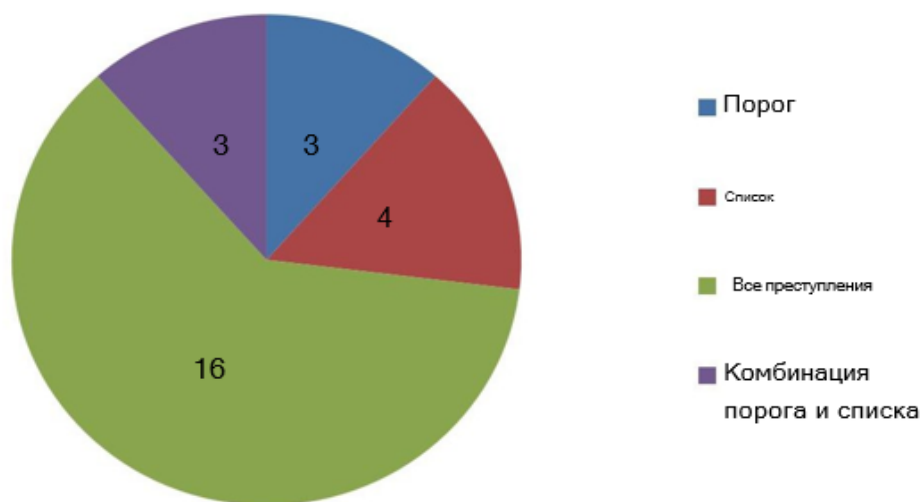


Источник: Financial Secrecy Index 2022 // Tax justice network: [website]. URL: <https://fsi.taxjustice.net/country-detail/#country=RU&period=22>

Рис. 1.13. Суммы потерь бюджетов стран из-за неуплаты налогов, млрд долл.

Способы определения налоговых преступлений. В национальных юрисдикциях существуют различные способы определения налоговых преступлений в качестве основных правонарушений для отмывания денег.

Например, юрисдикции могут: (1) использовать инклюзивный подход и идентифицировать все уголовные преступления как основные преступления; (2) использовать пороговый подход и определять в качестве основных правонарушений все правонарушения, соответствующие определенному порогу, например, наказуемые лишением свободы сроком на один год или более, или правонарушения, отнесенные к категории «тяжкие правонарушения»; (3) использовать списочный подход и создать четкий список правонарушений, которые являются предикатными правонарушениями.



Примечание. Порог: Австралия, Австрия, Канада; Список: Колумбия, Германия, Израиль, Корея; Комбинация: Греция, Япония, Швейцария; Все преступления: Аргентина, Бразилия, Чехия, Франция, Грузия, Венгрия, Исландия, Ирландия, Италия, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, Южная Африка, Испания, Швеция, Великобритания.

Источник: Борьба с налоговыми преступлениями — Десять глобальных принципов. Второе издание. OECD. 2021, Париж, <https://doi.org/10.1787/006a6512-en>

Рис. 1.14. Подход к отнесению налоговых преступлений к предикатным преступлениям для отмывания денег

Предикатные преступления, как налоговые, могут привести к получению средств или активов, которые затем могут быть отмыты, чтобы скрыть незаконный источник. Поэтому юрисдикции должны иметь возможность замораживания / ареста, конфискация активов в ходе расследования налогового преступления.

Замораживание: это действие, которое временно приостанавливает действие прав на актив и может применяться, например, к банковским счетам, которые являются взаимозаменяемыми.

Арест: это действие по временному ограничению актива или передаче его под стражу правительству, которое может применяться к физическим активам, таким как транспортное средство. Как правило, эти меры используются для временного предотвращения движения активов до вынесения решения по делу.

Конфискация активов. Она может быть определена как «постоянное лишение активов по распоряжению суда или другого компетентного органа» (UNODC, 2004). Конфискация обычно применяется после вынесения окончательного решения по делу, поскольку она является последней мерой, которая не позволяет преступникам получить доступ к активам, полученным в результате преступления. Полномочия по замораживанию, аресту и конфискации должны осуществляться в соответствии с национальным законодательством. При решении вопросов конфискации Венская конвенция разделяет доходы от преступной деятельности и имущество или иные активы, в которые эти доходы преобразованы.

Выделяется следующие виды конфискации:

1) расширенная конфискация, которые включает не только конфискацию имущества, связанного с конкретным преступлением, но и дополнительное имущество, которое суд определяет как доходы от других преступлений;

2) конфискация на основе стоимости, которые позволяет суду наложить денежную ответственность, эквивалентную сумме преступных доходов. Это применяется, когда суд определяет размер выгоды, прямо или косвенно получаемой лицом от преступного поведения;

3) конфискация третьей стороной принимается для лишения кого-либо, кроме правонарушителя, третьего лица — преступного имущества. Это применимо, когда третья сторона владеет активами, которые сознательно переданы ей/ей правонарушителем для предотвращения конфискации;

4) конфискация без вынесения обвинительного приговора — это право налагать арест на активы без уголовного разбирательства и без вынесения обвинительного приговора и представляет собой принудительное действие, предпринимаемое в отношении самого актива, а не лица. Это отдельное действие от любого уголовного производства и требует доказательства того, что имущество является доходом или орудием преступления.

Для успешного проведения уголовных расследований и обеспечения того, чтобы активы, которые привели к совершению или являются продуктом налоговых преступлений, важно, чтобы следственные органы могли замораживать или налагать арест на активы в течение продолжительности уголовного процесса. Это особенно актуально, поскольку финансовые активы легко перемещаются из одной юрисдикции в другую. Поэтому юрисдикции должны обеспечить возможность замораживания, ареста и конфискации активов как для внутренних, так и для иностранных налоговых расследований и судебных решений. Для этого должны быть предусмотрены юридические полномочия внутригосударственным законодательством, а в случае международных дел могут быть предприняты в ответ на запрос о взаимной правовой помощи в соответствии с международными соглашениями, такими как договор о взаимной правовой помощи. Замораживание, арест и конфискация преступных активов также являются сдерживающей мерой, поскольку могут снизить прибыльность совершения налоговых преступлений.

Налоговые преступления. Предикатное преступление может быть совершено вне пределов юрисдикции того государства, в котором преступный доход отмывается, субъект предикатного преступления может не совпадать с субъектом легализации. Поэтому национальные юрисдикции должны иметь организационную модель с определенными обязанностями по борьбе с предикатными преступлениями. Но каждая юрисдикция имеет различную организационную структуру для расследования налоговых преступлений. В связи с этим странам следует принять меры, в том числе законодательные меры, аналогичные изложенным в Венской конвенции (1988 г.) и Конвенции о борьбе с финансированием терроризма (1999 г.), позволяющие их компетентным органам произвести уголовное преследование, замораживать, арестовывать и конфисковывать активов добытых преступным путем¹.

Налоговые преступления очень часто имеют международный характер, тем как, используется иностранная юрисдикция для сокрытия активов и доходы от таких незаконных операций хранятся за границей, не декларируясь в налоговых органах. Поскольку преступная деятельность может пересекать международные границы, сотрудничество между следственными органами чрезвычайно важно. Международное сотрудничество имеет различные формы, включая обмен информацией; получение доказательств; передача лиц для допроса; исполнение постановлений о замораживании или аресте и др. Для того чтобы такое сотрудничество имело высокий уро-

¹ Рекомендации ФАТФ. Международные стандарты по противодействию отмыванию денег, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения. М.: Вече, 2012, 176 с. С. 13—14.

вень, целесообразно подписание юридического соглашения, устанавливающего условия и процедурные требования договаривающихся сторон. Финансовые учреждения и подотчетные лица обязаны подавать отчеты о подозрительных транзакциях и о том, что средства клиента являются доходами от преступной деятельности.

Возникают вопросы квалификации отмыывания в тех случаях, когда лица, совершившие предикатное деяние, не привлечены к уголовной ответственности. В постановлении Пленума Верховного Суда Азербайджанской Республики от 20 февраля 2023 г. «Судебная практика по делам о легализации имущества, полученного преступным путем, а также по некоторым вопросам, связанным с преступлением приобретения, владения или использования или распоряжения деньгами или иным имуществом, заведомо добытым преступным путем» отмечается, что за исключением преступления, деяние, квалифицируемое как административное правонарушение, не является предикатным правонарушением¹.

Тем не менее, международно-правовая практика допускает признание легализации даже в условиях, когда основное преступление не было предметом судебного разбирательства или находится вне юрисдикции государства. Так, согласно ст. 6 Страсбургской конвенции 1990 г., для признания легализации преступлением не имеет значения, подпадает ли основное преступление под уголовную юрисдикцию Стороны².

В соответствии со ст. 193-1 УК АР, под легализацией имущества, добытого преступным путем, понимается: (1) конверсия или перевод имущества, заведомо полученного преступным путем, в целях сокрытия действительного источника получения данных имущества либо оказания помощи совершившему преступление лицу для уклонения его от ответственности, либо осуществление финансовых операций или других сделок с использованием имущества, полученного преступным путем, в тех же целях; (2) укрывательство либо сокрытие истинного характера, источника, места нахождения имущества, заведомо полученного преступным путем, распоряжения ими, их перемещения, принадлежности прав на данное имущество и их самих.

В УК РФ ответственность за подобное деяние определена в двух нормах:

Ст. 174. Легализация (отмыывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных другими лицами преступным путем: совершение фи-

¹ Постановления Пленума Верховного Суда / <https://supremecourt.gov.az/storage/pages/362/20-fevral-2023.pdf>

² Конвенция об отмыывании, выявлении, изъятии и конфискации доходов от преступной деятельности. <https://base.garant.ru/2541079/>

нансовых операций и других сделок с денежными средствами или иным имуществом, заведомо приобретенными другими лицами преступным путем, в целях придания правомерного вида владению, пользованию и распоряжению указанными денежными средствами или иным имуществом.

Ст. 174.1. Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных лицом в результате совершения им преступления: совершение финансовых операций и других сделок с денежными средствами или иным имуществом, приобретенными лицом в результате совершения им преступления, в целях придания правомерного вида владению, пользованию и распоряжению указанными денежными средствами или иным имуществом.

Налоговые преступления, как и отмывание преступных доходов, отнесены к числу так называемых преступлений в сфере экономической деятельности.

В научной литературе встречаются противоположные мнения по поводу деяний, которые можно считать налоговыми. По законодательству Азербайджанской Республики в систему налоговых преступлений, которые могут быть предикатными для отмывания преступных доходов, можно отнести следующие деяния:

1) мошенничество, совершаемое с нарушением налогового законодательства, заключающееся в получении бюджетных средств путем обмана налоговых органов и незаконного возврата сумм, якобы излишне уплаченных, либо излишне взысканных налогов (ст. 178 УК АР);

2) присвоение или растрата, совершаемое с нарушением налогового законодательства присвоение или растрата бюджетных средств под видом возврата сумм, якобы излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов (ст. 179 УК АР);

3) незаконное предпринимательство, осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации (постановки на налоговый учет) в порядке, либо без специального разрешения (лицензии) в случаях, когда такое разрешение (лицензия) обязательно, или с нарушением условий лицензирования или используя без специального разрешения предметы, гражданский оборот которых ограничен (ст. 192 УК АР);

4) лжепредпринимательство, создание предприятия или другого юридического лица без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность, имеющее целью получение кредитов, освобождение от пошлин, либо извлечение иной имущественной выгоды или прикрытие запрещенной деятельности (ст. 193 УК АР);

5) уклонение от уплаты таможенных платежей (ст. 209 УК АР);

6) уклонение от уплаты налогов, взносов по страхованию от безработицы, обязательному медицинскому страхованию или обязательному государственному социальному страхованию (ст. 213 УК АР).

Основная трудность в установлении предмета отмыывания денежных средств при уклонении от уплаты налога заключается в том, что по законодательству Российской Федерации налоговая обязанность возникает лишь в связи с получением легального дохода. Легальность дохода на момент его получения после неуплаты налога юридически трансформируется в части неисполненной обязанности в неправомерность владения, пользования и распоряжения той его долей, которая должна была быть передана государству в виде налога. Согласно решению Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года» о федеральных органах налоговой полиции», налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства.

В отличие от Российского налогового законодательства Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики предусматривает, что если доход, полученный незаконно, не конфискуется в соответствии с законодательством, незаконность этого дохода не влияет на его налогообложение (ст. 66. НК АР).

Закключение. Подводя итог вышесказанному, отмечаем, что особенность криминального дохода, полученного в результате налогового преступления, заключается в увеличении незаконного капитала. Именно это обстоятельство диктует неплательщику налога необходимость предпринимать меры по его отмыыванию, т.е. приданию ему вида легально приобретенного имущества. Основным связующим звеном между отмыыванием преступных доходов от налоговых преступлений с самим этим преступлением является понятие отмыываемого дохода. В качестве непосредственного предмета легализации ст. 174 УК РФ и ст. 174-1 УК РФ называют денежные средства или иное имущество, добытое преступным путем, ст. 193-1 УК АР имущества, добытого преступным путем. При уклонении от уплаты налогов преступный доход выражается в неисполнении имущественной обязанности. Криминальный доход от налогового преступления обычно означает лишь долю в стоимостном выражении безотносительно к конкретному имуществу.

РЕГИОНАЛЬНО-ОТРАСЛЕВЫЕ И ПОВЕДЕНЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ ЮРИДИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ

Врачи в лучшем случае знают кое-что о болезнях,
но в здоровье они совершенно не разбираются.
Прентис Малфорд

2.1. Поведенческие аспекты анализа уклонения от уплаты налогов юридическими лицами

Добро должно быть с кулаками —
если у него нет более современного оружия.
Валерий Серегин

Управление налоговым поведением в последнее десятилетие является приоритетным направлением развития налогового администрирования в России.

Активному формированию отраслевой модели управления налоговым поведением способствовали интенсивные темпы внедрения автоматизации и цифровизации процессов учета и анализа деятельности хозяйствующих субъектов. Действие риск-ориентированного подхода в налоговом контроле способствовало сокращению налоговых проверок и применению выездного контроля, главным образом, для отраслей с высоким уровнем налогового риска.

При этом проблема уклонения от уплаты налогов микро, малыми и средними предприятиями остается весьма значимой поскольку управление налоговым поведением микро, малых и средних предприятий, преимущественно в отраслях с высоким налоговым риском, усложняется отсутствием возможностей и, главным образом, заинтересованности данных бизнес-структур в интенсивном внедрении автоматизированных учетных механизмов для обеспечения прозрачности своей предпринимательской деятельности, а также нерасположенно-

сти к соблюдению свода институциональных правил (хартий), общеустановленных в вышеуказанных отраслях.

Управление налоговым поведением становится одним из основных элементов методического инструментария современной системы налогового контроля. Особое значение в эпоху цифровых технологий приобретает механизм исследования, оценки и регулирования налоговых реакций уклонения от уплаты налогов.

Теоретические аспекты налогового поведения. Налоговое поведение хозяйствующего субъекта неоднородно, что проявляется в многообразии его видов, исследованных в научных трудах.

Необходимо отметить такие понятия, как «соблюдение налогового законодательства» (tax compliance), «избежание налогообложения» (tax avoidance), «уклонение от уплаты налогов» (tax evasion), а также термин «агрессивное налоговое планирование», включающий как легальные, так и нелегальные (tax evasion, tax avoidance) способы ухода от налогов¹.

Данные термины представляют собой различные типы, направления, характеризующие общее понятие налогового поведения. Они исследуются учеными по всему миру как в рамках налогового поведения, так и в значении отдельных характеристик налогового поведения (табл. 2.1). На данные типы налогового поведения оказывают влияние различные факторы, применяются различные методы налогового регулирования и контроля.

Таблица 2.1. Исследования понятия «налоговое поведение»

<i>Направления исследования понятия «налоговое поведение»</i>	<i>Научные труды</i>
1. Налоговое уклонение (tax evasion)	Becker G.S., Allingham M.G.; Sandmo A.; Williams C.C.; Alm J.; Kirchler E.; Torgler B.; McKee M.; Duncan D.; McGee R.W.; Doerrenberg, P.; Ma, Y.; Mittone L.; Villeval M.C.; Yaniv, G.; Erard B.; Fochmann M.; Hashimzade N.; Lacroix G.; Bazart C.; Gupta R. и др.
2. Избежание налогообложения (tax avoidance)	Blaufus K., Kim P.R., Lee S.H., Zhang L., Slemrod J. и др.
3. Соблюдение налогового законодательства (tax compliance)	Kirchler E.; Torgler B.; Williams C.C.; Alm J.; McKee M.; Kogler C.; Mittone L.; Martinez-Vazquez J.; Kastlunger B.; Fochmann M.; Olsen J. и др.

¹ Вылкова, Е.С. Агрессивное налоговое планирование в международных и российских реалиях / Е.С. Вылкова, А.Л. Тарасевич // Вестник Забайкальского государственного университета. 2015. № 6(121). С. 95—103.

В российской экономической литературе при формулировании понятия «налоговое поведение» предпочтение отдается характеристике соблюдения налогового законодательства, в то время как в зарубежной научной литературе — характеристике уклонения от налогообложения.

Так, Weber O., отмечает, что в целом, соблюдение налогового законодательства скорее определяется как отсутствие уклонения от уплаты налогов (tax evasion)¹. Одни из первых исследователей налогового поведения, Allingham M.G. и Sandmo A., определяли уклонение от уплаты налогов как нарушение закона, когда налогоплательщик воздерживается от представления доходов от труда или капитала, которые в принципе облагаются налогом, он занимается незаконной деятельностью, которая влечет за собой административную или судебную ответственность со стороны властей².

Положения Организации экономического сотрудничества и развития (далее — ОЭСР) формулируют определение уклонения от уплаты налогов (tax evasion), общепринятое в международном экономическом пространстве, как незаконные соглашения, при которых налоговое обязательство скрывается или игнорируется³.

Акцент внимания ученых на проблеме уклонения от налогообложения при исследовании налогового поведения объясняется тем, что уклонение от уплаты налогов (в большей или меньшей степени) является общемировым феноменом, способным причинить существенный финансовый ущерб⁴.

Данная актуальная проблема составляет объект интереса со стороны государства и общественности. И государство, и общество в целом стремятся свести уклонение от уплаты налогов к минимуму и усилить механизмы измерения соблюдения налогового законодательства.

Три теории управления налоговым поведением. Теоретический базис исследований налогового поведения стал основой формирования трех всемирно известных теорий управления налоговым поведением (теория сдерживания, поведенческая теория, теория сигналов) и соответственно трех

¹ Weber T.O. Behavioural Economics and Taxation: Taxation Papers / T.O. Weber, J. Fookien, B. Herrmann. Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission. 2014. 41 p.

² Allingham M.G., Sandmo, A. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis // Journal of Public Economics. 1972;1(3—4):323—338.

³ Организация Экономического Сотрудничества и Развития (ОЭСР) / Официальный сайт. URL: <https://oecd.ru>

⁴ Charting the shoals of the cash economy /V. Braithwaite, F. Schneider, M. Reinhart, K. Murphy. In V. Braithwaite (ed.), Taxing democracy. Understanding tax avoidance and tax evasion. 2003. Pp. 93—108.

стратегий налогового контроля (стратегии принуждения, сервиса и доверия соответственно).

Каждая из них оперирует своим инструментарием. Стратегия принуждения — налоговые ставки, вероятность налоговых проверок, штрафные санкции, величина дохода (экономические факторы)¹, стратегия сервиса — поведенческие факторы²³, стратегия доверия — авторитет и возможности контролирующих государственных органов, уполномоченных проводить налоговый контроль)⁴.

В основе подхода сдерживания определены такие значимые факторы, как вероятность обнаружения налоговыми проверками нарушений и штрафные санкции. В научной литературе нет определенного вывода о том, оказывают ли фактические проверки предсказуемое влияние на соблюдение налогоплательщиками требований налогового законодательства после проведения данных налоговых проверок⁵⁶.

Исследования Webley P., Spicer M.W., Hero R.E. показывают, что налогоплательщики становятся более добросовестными после проведения налоговой проверки, в то время как результаты Garrido N., Mittone L., Kastlunger B. демонстрируют противоположный эффект влияния налоговых проверок на последующее поведение налогоплательщиков⁷⁸. При этом Alm J., Gemmell N., Ratto M. отмечают как положительный, так и отрицательный эффект влияния

¹ Allingham, M.G., Sandmo, A. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis // Journal of Public Economics. 1972;1(3—4):323—338.

² Spicer, M.W. Fiscal Inequity and tax evasion: An experimental approach / M. Spicer, L. Becker // National Tax Journal. 1980. 33. Pp. 171—175.

³ Simon, H.A. A Behavioral Model of Rational Choice // The Quarterly Journal of Economics. 1955. T. 69. № 1. Pp. 99 — 118.

⁴ Villeval, M.-C. Tax Evasion and Social Interactions / M.-C. Villeval, B. Fortin, G. Lacroix // Groupe d'Analyse et de Theorie Economique (GATE), Centre national de la recherche scientifique (CNRS), University Lyon 2, Ecole Normale Superieure, Working Papers. 2005. Pp. 2089—2112.

⁵ Tax evasion: an experimental approach. / P. Webley, H. Robben, H. Elffers, D.J.Hessing. European Monographs in Social Psychology. Cambridge University Press, Cambridge and New York, 1991. Pp. 90—101.

⁶ Spicer, M.W. Tax evasion and heuristics: A research note / M.W. Spicer, R. E. Hero // Journal of Public Economics. 1985. T. 26. № 2. Pp. 263—267.

⁷ Garrido, N. An Agent Based Model for Studying Optimal Tax Collection Policy Using Experimental Data: The Cases of Chile and Italy / N. Garrido, L. Mittone // Journal of Behavioral and Experimental Economics. 2013. vol. 42. Pp. 24—30.

⁸ Sequences of Audits, Tax Compliance, and Taxpaying Strategies / B. Kastlunger, E. Kirchler, L. Mittone, J. Pitters // Journal of Economic Psychology. 2009. T. 30. Pp. 405—418.

налоговых проверок на последующее поведение налогоплательщиков¹. Kasper M. и Alm J. с помощью лабораторного эксперимента для изучения влияния эффективности налоговой проверки установили, что эффективные налоговые проверки повышают уровень соблюдения налогового законодательства в последующие периоды, а неэффективные проверки несут обратный эффект².

В альтернативу теории экономического сдерживания поведенческие концепции объясняют налоговое соблюдение сдерживающими социальными нормами, моралью, культурой, доверием власти³.

Третья фундаментальная теория управления налоговым поведением — теория сигналов утверждает, что налогоплательщики добровольно подчиняются, чтобы сигнализировать о социально приемлемом поведении в сообществе⁴.

Данная теория рассматривает восприятие налогоплательщиками эффективности контрольной функции налогового органа как еще один стимул для соблюдения требований налогового законодательства⁵.

Вопросы эффективности применения всех указанных теорий управления налоговым поведением для формирования стратегии налогового контроля, проявление комбинаций различных стратегий в сформированной модели BISEP изучались учеными Braithwaite V., Murphy K. Reinhart M., Schneider F^{6,7}.

В теории сдерживания и поведенческой теории система представлена множеством неоднородных групп налогоплательщиков и имеет структурную сложность. Теория сдерживания и поведенческая теория, как отмечают ученые, расходятся только в степени сложности системы налогового поведения. Теория сдерживания рассматривает систему налогового поведения как относительно простую. Единственной значимой переменной является

¹ *Gemmell, N.* Behavioral Responses to Taxpayer Audits: Evidence from Random Taxpayer Inquiries / N. Gemmell, M. Ratto // *National Tax Journal*. 2012. vol.65. Pp. 33—57.

² *Kasper, M.* Audits, audit effectiveness, and post-audit tax compliance / M. Kasper, J. Alm // *Journal of Economic Behavior & Organization*. 2020. 195(3—4). Pp.87—102.

³ *Айтхожина, Г.С.* Теории налогового соответствия как базис стратегий налогового контроля // *Вестник Омского университета. Серия: Экономика*. 2020. Т. 18. № 2. С. 5—12.

⁴ *Posner, E.* Law and Social Norms: The Case of Tax Compliance // *Virginia Law Review*. 2000. Т. 86. Pp. 1781—1819.

⁵ *Manhire, J.* Tax Compliance as a Wicked System / J. Manhire // *Florida Tax Review*. 2016. 18(6). Pp. 235—274.

⁶ Charting the shoals of the cash economy / V. Braithwaite, F. Schneider, M. Reinhart, K. Murphy. In V. Braithwaite (ed.), *Taxing democracy. Understanding tax avoidance and tax evasion*. 2003. Pp. 93—108.

⁷ *Braithwaite, V.* Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions. In V. Braithwaite (Ed.), *Taxing Democracy Tax Avoidance and Tax Evasion*. 2003. Pp. 15—39.

вероятность того, что налогоплательщик подвергнется проверке¹. Поведенческая теория рассматривает систему налогового поведения как очень сложную структурную систему, у каждого человека есть множество различных мотиваций для добросовестного поведения². Теория сигналов рассматривает отношения между налоговыми органами, налогоплательщиками и друг другом как итеративную систему, в которой причина и следствие менее ясны, потому что каждое решение передается другому лицу, принимающему решения. Теория сигналов рассматривает налоговое соблюдение как нелинейную сложную динамическую систему³.

Теория сдерживания и поведенческая теория фокусируются на организации системы «сверху-вниз». При этом, как отмечает Manhire J., большая часть сложной структуры налогового поведения возникает в результате восходящих, а не нисходящих процессов. В то же время большая часть восходящей структуры является прямой реакцией на нисходящие параметры и ограничения, накладываемые на налогоплательщиков, такие как налоговое законодательство, прочие нормативные-правовые акты и государственная экономическая политика в целом⁴.

Исследования в рамках теории сигналов направлены на изучение организации системы «снизу-вверх», то есть систему самоорганизации поведения налогоплательщиков, основанную на ее многочисленных взаимодействиях, петлях обратной связи и неориентированных закономерностях, возникающих в результате этих постоянно развивающихся взаимодействий⁵.

Теория сдерживания и поведенческая теория применяют, главным образом, методы анализа и статистические методы, теория сигналов — экономико-математические методы.

При этом, ученые в своих исследованиях в рамках теорий управления налоговым поведением приходят к выводу, о том, что налоговое поведение необходимо изучать одновременно и как систему, обладающую структурной

¹ *Bernasconi, M.* Tax Evasion and Orders of Risk Aversion // *Journal of Public Economics*. 1998. Vol. 67. № 1. Pp. 123—134.

² Unwilling or Unable to Cheat? Evidence From a Tax Audit Experiment in Denmark / H. Kleven, M. Knudsen, C. T. Kreiner [et al.] // *Econometrica*. 2011. Vol. 79. № 3. Pp. 651—692.

³ *Kotowski, M.* Audits as Signals / M. Kotowski, D. Weisbach, R. Zeckhauser // *SSRN Electronic Journal*. 2014. T. 81. Pp. 179—202.

⁴ *Manhire, J.* Tax Compliance as a Wicked System / J. Manhire // *Florida Tax Review*. 2016. 18(6). Pp. 235—274.

⁵ *Ball, P.* Why Society is a Complex Matter: Meeting Twenty-first Century Challenges with a New Kind of Science. Why Society is a Complex Matter / P. Ball. Springer Science & Business Media, 2012. 71 p.

сложностью, (для выявления в ее составе различных групп налогоплательщиков, определение экономических и неэкономических факторов воздействия на налоговое поведение в каждой группе) и как систему, обладающую динамической сложностью (установление особенностей взаимосвязей всех участников налоговой среды).

Таким образом, эффективность осуществления налогового контроля в отдельной стране будет следствием правильно определенных пропорций сочетания всех трех применяемых стратегий в зависимости от особенностей поведения налогоплательщиков в данном государстве.

Поведенческие аспекты уклонения организаций от уплаты налогов.

В целом поведенческие аспекты относятся к наблюдаемым действиям, реакциям или моделям поведения, демонстрируемым индивидуумами. Применительно к налоговым отношениям следует отметить, что налоговая реакция — это изменение рационального экономического поведения предприятия в результате воздействия на него условий налогообложения.

Научные исследования налогового поведения также подтверждают схожесть формирования налоговых реакций у индивидов и фирм. Так, Alm J. и McClellan C. по результатам исследования влияния фактора морали на соблюдение налогового законодательства фирмами, установили, что тесную взаимосвязь между решениями, которые люди принимают для себя, и решениями, которые люди принимают через свои фирмы¹.

Фирмы подчиняются тем же соображениям налоговой морали, что и физические лица-налогоплательщики. Как и в случае с физическими лицами, фирмы с более высокой налоговой моралью уклоняются от налогов меньше, чем фирмы с более низкой налоговой моралью. Alm J. и McClellan C. пришли к выводу, что исследования влияния фактора налоговой морали применимы как к поведению отдельных лиц, так и компаний, поэтому налоговая политика, направленная на отдельных лиц, должна оказывать одинаковое влияние на фирмы.

Многообразие исследуемых налоговых реакций поведения определило необходимость их классификации по определенным признакам². Ранее нами была разработана классификация налоговых реакций по признакам, определяющим основные направления современных исследований налогового поведения. Одним из важнейших классификационных признаков яв-

¹ Alm, J. Tax Morale and Tax Compliance from the Firm's Perspective / J. Alm, C. McClellan // *Kyklos*. 2012. Vol. 65. № 1. Pp. 1—17.

² Лабунец, Ю.Е. Налоговое поведение хозяйствующих субъектов в отраслях лесопромышленного комплекса России: специальность 5.2.4: диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук, 2022. 226 с.

ляется признак частоты повторения налоговых реакций. Классификационный признак частоты повторения налоговых реакций, когда мы выделяем реакции разнородные и однотипные, является крайне важным. По однотипным повторяющимся реакциям можно формировать шаблоны (паттерны), по разнородным реакциям шаблоны налогового поведения сформировать невозможно.

Исследование налоговых реакций по данному признаку проводилось нами ранее на примере анализа налогового поведения при уклонении от налогообложения микро, малых и средних организаций отраслей лесопромышленного комплекса России (далее — ЛПК). При этом нами было выявлено наличие устойчивых поведенческих реакций уклонения от уплаты налогов предприятиями всех исследуемых категорий масштаба и видов деятельности отраслей ЛПК. Определены формы проявления поведенческих реакций уклонения от уплаты налогов, описаны их структурные элементы¹. При этом частота проявления данных форм взаимосвязана с уровнем налогового риска. Взаимосвязь масштабов лесопромышленного бизнеса и использование однотипных налоговых реакций имеют отраслевую специфику².

Современный механизм управления поведением налогоплательщиков в отраслях с высоким налоговым риском. В рамках концепции современной системы управления поведением налогоплательщиков по рисковым отраслям и рынкам налоговыми органами РФ проводится контрольно-аналитическая работа по побуждению основных налогоплательщиков отрасли к добровольному отказу от серых схем ведения деятельности и выработки ими добросовестного поведения при исчислении и уплате налогов³.

Результаты аналитической работы доводятся непосредственно до налогоплательщиков в форме информационных писем, приглашений на публичные совещания, форумы, где налогоплательщикам разъясняются их налоговые риски и предлагается самостоятельно пересмотреть налоговые обязательства. Волновым эффектом данной работы, по мнению налоговых органов, должно стать добровольное уточнение налоговых обязательств и отказ в дальнейшем от применения различных схем минимизации налогообложения (табл. 2.2).

¹ Labunets Iu.E., Mayburov I.A. Rationality of the Tax and Economic Behavior of Enterprises in the Russian Forestry Sector // Journal of Tax Reform. 2023. Vol. 9, No. 1. Pp. 110—127. <https://doi.org/10.15826/jtr.2023.9.1.132>.

² Майбуров И.А., Лабунец Ю.Е. Корректировка однотипных налоговых реакций по уклонению от уплаты налогов в лесопромышленном комплексе России // Финансы. 2022. № 9. С. 43—50.

³ Налоговые органы переходят к управлению поведением налогоплательщиков / ФНС России / 49 Магаданская область. URL: <https://www.nalog.gov.ru/rn49/news/5850534/>

**Таблица 2.2. Отрасли и рынки экономической деятельности
с высоким налоговым риском**

<i>№ п/п</i>	<i>Отрасли и рынки, на которых осуществляется управление поведением налогоплательщиков</i>	<i>Масштаб распространения управления налоговым поведением</i>
1	Рынок меховых изделий, фармацевтической продукции, обуви, текстильной продукции, табачной продукции, бытовой техники, алкогольной продукции	Пилотный проект по маркировке меховых изделий стартовал в августе 2016 года в пяти странах Евразийского экономического союза. Распространен по всем субъектам РФ
2	Строительная отрасль	Пилотный проект стартовал в 2018 г. в Республике Дагестан. Распространен на другие регионы РФ
3	Сельскохозяйственный рынок и сельскохозяйственная отрасль	Пилотный проект (зерновой проект) стартовал в 2017 г. в Воронежской области, распространен на все субъекты РФ
4	Отрасли ЛПК	Пилотный проект стартовал в Архангельской области в 2018 г., распространен на все субъекты РФ. Действует федеральная программа по «обелению» лесной отрасли
5	Отрасль оказания услуг профессиональной уборки и технической эксплуатации (клининговых услуг)	Распространен на все субъекты РФ
6	Рынок грузовых автоперевозок	Распространен на все субъекты РФ
7	Общественное питание и розничная торговля	Распространен на все субъекты РФ

Таким образом, в настоящее время управление налоговым поведением осуществляется во многих высокорисковых отраслях и рынках. Большинство проектов по масштабу действия охватывают всю территорию страны. Для реализации каждого проекта предусмотрена система методов и установлен механизм управления налоговым поведением (табл. 2.3).

Для продвижения добросовестного поведения среди налогоплательщиков, осуществляющих предпринимательскую деятельность в отраслях и на рынках с высоким налоговым риском при реализации налоговыми органами основных всероссийских отраслевых проектов совместно с налогоплательщиками и иными государственными надзорными органами были сформированы Хартии (табл. 2.4). Данные документы в целом, независимо от отраслевого проекта, выражают изменение подхода налоговых органов к проведению контрольных мероприятий в рамках системы управления налоговым поведением: от тотального контроля к развитию доверительных партнерских отношений с добросовестными налогоплательщиками.

**Таблица 2.3. Управление поведением налогоплательщиков по отраслям
и отдельным рынкам с высоким налоговым риском**

<i>№ п/п</i>	<i>Отрасли и рынки, на которых осуществляется управление поведением налогоплательщиков</i>	<i>Методы управления налоговым поведением</i>	<i>Механизм управления налоговым поведением</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1	Рынок меховых изделий, фармацевтической продукции, обуви, текстильной продукции, табачной продукции, бытовой техники, алкогольной продукции	Проведение публичных совещаний, форумов, вебинаров, на которых обсуждаются основные вопросы практики применения маркировки товаров	Системный мониторинг отраслей и рынков, определение отраслей и рынков с наибольшим уровнем налогового риска, составление ассортимента товаров, подлежащих обязательной маркировке
2	Строительная отрасль	Проведение публичных совещаний, обсуждений, форумов, публичное разъяснение применения методики планирования ВМП, выявленных в ходе проверок и доказанных в суде серых схем налогообложения, демонстрация цифровых технологий, применяемых налоговыми органами. Цель — мотивировать налогоплательщиков на добровольный отказ от применения серых схем в налогообложении	Системный мониторинг отрасли, налоговый бенчмаркинг, выездные проверки наиболее рискованных крупных налогоплательщиков отрасли, проведение рейдов по легализации заработной платы
3	Сельскохозяйственный рынок и сельскохозяйственная отрасль	Проведение межведомственных совещаний, семинаров с приглашением крупных игроков отраслевых рынков. Публичные слушания о результатах правоприменительной практики. Цель — побуждение налогоплательщиков к отказу от схем незаконной налоговой оптимизации путем присоединения налогоплательщиков к Хартии, переход на рекомендуемые ФНС России формы договорных отношений, прописанные в правилах «клуба подписантов».	Системный мониторинг отрасли, налоговый бенчмаркинг, выявление серых схем, выездные проверки наиболее рискованных крупных налогоплательщиков отрасли. Применение против недобросовестных поставщиков-посредников мер налогового воздействия с учетом положений ст. 54.1 НК РФ и указаний ЦБ РФ от 21.07.2017 № 18-МР при осуществлении контроля за деятельностью «транзитных» организаций
4	Отрасли ЛПК		
5	Отрасль оказания услуг профессиональной уборки и технической эксплуатации (клининговых услуг)		
6	Рынок грузовых автоперевозок		Мониторинг нарушений правил погрузки и движения тяжеловесных транспортных средств, правил честной конкуренции при формировании цены за услуги перевозки. Мониторинг заезда транспортных средств на территорию основных речных и морских портов, расположенных на территории Российской Федерации, а также организаций, осуществляющих прием и хранение сельскохозяйственной продукции

1	2	3	4
7	Общественное питание и розничная торговля	Налоговыми органами на постоянной основе проводится мониторинг и анализ фиксации расчетов и передачи фискальных документов оператору фискальных данных, в установленных законодательством случаях, арендаторами на рынках.	ведется работа по выявлению нарушителей требований законодательства о применении ККТ, для проведения соответствующих контрольных мероприятий. Проверки проводятся только в отношении «недобросовестных» участников рынка

Таблица 2.4. Управление поведением налогоплательщиков по отраслям и отдельным рынкам с высоким налоговым риском

<i>№ n/n</i>	<i>Отрасли и рынки, на которых осуществляется управление поведением налогоплательщиков</i>	<i>Специальные мероприятия, согласно специфике отрасли и (или) рынка</i>	<i>Результативные изменения в организации налоговых отношений</i>
1	2	3	4
1	Рынок меховых изделий, фармацевтической продукции, обуви, текстильной продукции, табачной продукции, бытовой техники, алкогольной продукции	Маркировка товаров специальными контрольными (идентификационными) знаками. Формирование национальной системы маркировки «Честный знак», по которой можно отследить всю цепочку выпуска и доставки товара от производителя до покупателя	Внедрение системы обязательной цифровой маркировки товаров. Национальная система прослеживаемости товаров.
2	Строительная отрасль	Создана инициативная группа из отраслевых и саморегулируемых организаций, представителей строительного бизнеса. Данная группа выполняет функции связующего звена между контролирующими органами и участниками Хартии	Разработаны положения Хартии — соглашение о добросовестном поведении налогоплательщиков на рынке строительной отрасли (добровольный отказ от схем фиктивного документооборота и незаконного возмещения НДС)
3	Сельскохозяйственный рынок и сельскохозяйственная отрасль	Создание рабочих групп в отдельных субъектах РФ для координации деятельности участников Хартии	Хартия в сфере оборота сельскохозяйственной продукции. Хартия обязывает участников приобретать продукцию непосредственно у производителей или комиссионеров и не пользоваться услугами недобросовестных посредников Хартия размещена на сайте РАДО.рус. По состоянию на 01.01.2025 количество участников Хартии составило 9915 организаций

1	2	3	4
4	Отрасли лесопромышленного комплекса	Усилено взаимодействие органов исполнительной власти и контролирующих органов. Заключено соглашение об обмене информации с РЖД, учитывается каждый пункт переработки древесины. В типовые договоры купли-продажи лесных насаждений включены пункты, предусматривающие обязанность осуществлять заготовку древесины собственными силами и средствами в размере не менее 70% от установленного объема заготовки древесины, а также о том, что работодатели обязаны выплачивать заработную плату не ниже уровня среднемесячной заработной платы по области	Хартия в сфере оборота древесины, предусматривающей прямые взаимоотношения лесозаготовителей и переработчиков (экспортёров) лесопродукции, исключение использования незаконных схем ведения бизнеса
5	Отрасль оказания услуг профессиональной уборки и технической эксплуатации (клининговых услуг)	Обеление отрасли клининговых услуг — инициатива самих участников данной отрасли	Этническая хартия рынка профессиональной уборки и технической эксплуатации
6	Рынок грузовых автоперевозок	создана инициативная группа из основных участников процесса транспортировки, участники Хартии обязуются оформлять и предоставлять отчеты по перевозкам ежемесячно. Зерновые терминалы (порты, элеваторы) могут отказывать в приемке к разгрузке грузового автомобильного транспорта с превышением на величину более 2 процентов нормы допустимой массы транспортного средства, установленной требованиями действующего законодательства (перегруз), о чем уведомляют всех своих клиентов с включением в договоры соответствующих условий	Хартия участников рынка перевозок грузовым автомобильным транспортом, сформирована также договорные конструкции в сфере грузовых автомобильных перевозок, правила перевозки. Меморандум участников рынка сельскохозяйственной продукции о противодействии нарушению весогабаритных норм при грузовых автомобильных перевозках. Хартия размещена на сайте РАДО.рус. По состоянию на 01.01.2025 количество участников Хартии составило 7761 организаций
7	Общественное питание и розничная торговля	Мероприятия проводятся в тесном взаимодействии с органами местного самоуправления, общественными организациями, аппаратом Уполномоченного по защите прав предпринимателей, Роспотребнадзором и иными контролирующими органами.	Реализация проекта по усилению кассовой дисциплины на розничных рынках, для создания равных конкурентных условий на розничных рынках и иных торговых пространствах за счёт правильного применения всеми участниками контрольно-кассовой техники.

Таким образом, за период 2016—2024 гг. сформирован общий механизм управления налоговым поведением в отраслях и рынках с высоким налоговым риском. Основные составляющие мероприятия данного механизма представлены графически (рис. 2.1).

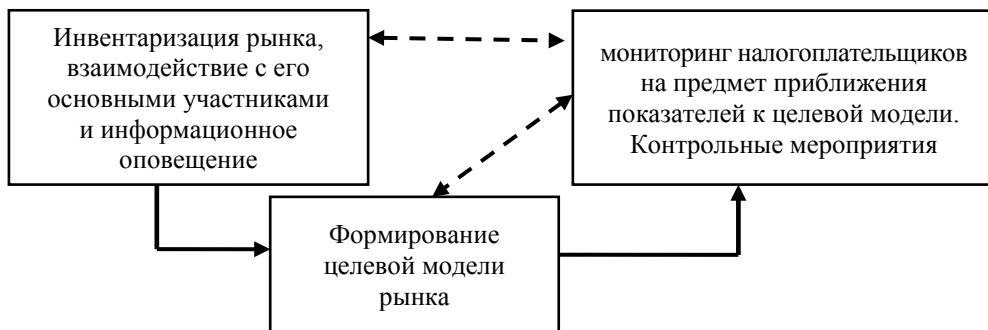


Рис. 2.1. Механизм управления налоговым поведением в отраслях и рынках с высоким налоговым риском

На этапе инвентаризации рынка происходит формирование перечня налогоплательщиков, осуществляющих деятельность на данном рынке, учет объектов налогообложения, анализ основных видов хозяйственных операций, проводятся встречи с представителями управляющими рынками компаниями в целях доведения информации о проекте и его целях, осуществляется информирование налогоплательщиков о необходимости соблюдения требований законодательства РФ о налогах и сборах.

Далее происходит формирование целевой модели рынка — модель, при которой налогоплательщики, осуществляющие деятельность на рынке, зарегистрированы в установленном порядке, рынки работают с соблюдением требований законодательства Российской Федерации, применяется контрольно-кассовая техника в установленных законодательством случаях, исчисление и уплата налогов осуществляется в соответствии с НК РФ. При этом модель характеризуется следующими параметрами: количество зарегистрированных лиц, осуществляющих деятельность на территории рынка, которые обязаны иметь статус индивидуальных предпринимателей (или быть зарегистрированными в качестве юридического лица); количество контрольно-кассовой техники, которая должна применяться на рынках при исполнении обязанности по регистрации; выручка налогоплательщиков, которая должна быть отражена при условии полного ее учета на контрольно-кассовой технике.

Целевая модель подлежит постоянной корректировке по указанным параметрам в зависимости от экономической ситуации и иных внешних факторах.

На третьем этапе происходит осуществляется мониторинг налогоплательщиков на предмет приближения показателей к целевой модели. Осуществляют контрольные мероприятия в отношении налогоплательщиков с выявленными ранее несоответствиями значению параметров целевой модели (отсутствие регистрации предпринимательской деятельности, отсутствие регистрации ККТ и иные налоговые правонарушения), проводится повторный анализ среды рынка, далее повторные контрольные мероприятия, подводятся итоги результатов управления налоговым поведением на отдельном рынке.

Заключение. Таким образом, необходимо отметить, что в основе действующего в настоящий механизм управления налоговым поведением применяется стратегия сигналов. Управление поведенческими аспектами (налоговыми реакциями) налогоплательщиков, которые уклоняются от налогообложения и ведут деятельность в отраслях с высоким налоговым риском, осуществляется в рамках целевой модели, сформированной из общих характеристик налогообложения для отдельной отрасли или рынка. При этом поведение налогоплательщиков по уклонению может проявляться в различных устойчивых формах. Следовательно, одним из перспективных направлений развития целевой модели управления налоговым поведением является необходимость определения и учета однотипных налоговых реакций уклонения от уплаты налогов, что соответственно требует усиления уровня аналитической составляющей в налоговом контроле, а также структурных преобразований в системе налоговых органов.

2.2. Миграция налогоплательщиков и дробление бизнеса как значимые формы уклонения от уплаты налогов

Каждую зиму я удивляюсь, как можно жить не в городе,
и каждую весну начинаю это понимать.

Пол Палмер

Вопросы уклонения от уплаты налогов путем миграции налогоплательщиков и дробление бизнеса на сегодняшний день приобретают особую актуальность. Совет Федерации РФ (Постановление СФ ФС РФ от 07 июня 2023 г. № 296-СФ) рекомендовал ФНС подготовить предложения по пресечению использования налогоплательщиками схем дробления бизнеса. Миграция налогоплательщиков и дробление бизнеса в последнее время претерпели существенные изменения и стали наиболее рискованными формами уклонения от уплаты налогов. Рассмотрим данные формы уклонения от уплаты налогов более подробно.

Возникновение миграции налогоплательщиков связано с тем, что субъекты РФ могут самостоятельно устанавливать пониженные ставки налогов. Наиболее популярные у налогоплательщиков регионы и действующие в них пониженные налоговые ставки приведены в табл. 2.5.

Таблица 2.5. **Пониженные ставки налога по УСН в некоторых регионах РФ**

Регион РФ, законодательный акт	Объект обложения УСН	Налоговая ставка	Вид деятельности (Налогоплательщик)
Чеченская Республика, Закон Чеченской Республики от 27 ноября 2015 г. № 49-РЗ	Доходы		Организации и индивидуальные предприниматели исходя из средней численности работников за налоговый (отчетный) период:
		1%	до 20 чел. включительно
		2%	от 21 до 40 чел. включительно
		6%	от 41 до 100 чел. включительно
	Доходы минус расходы»	5%	до 20 чел. включительно
		7%	от 21 до 40 чел. включительно
		15%	от 41 до 100 чел. включительно
Республика Калмыкия, Закон Республики Калмыкия от 11 октября 2022 г. № 243-VI-3	Доходы	1%	Налогоплательщики, применяющие УСН по состоянию на 31 декабря 2022 г., впервые зарегистрированные на территории Республики Калмыкия после 1 января 2023 г. и впервые поставленные на учет в налоговых органах Республики Калмыкия в связи с переменной ими места нахождения или места жительства после 1 января 2023 г.
	Доходы минус расходы	5%	

На практике имеют место быть случаи, когда налогоплательщики фиктивно регистрируются в регионах со льготными налоговыми ставками, а фактически осуществляют деятельность в других регионах. В данных случаях налоговым органам, как правило, не составляет труда определить, является применение льготных налоговых ставок обоснованным или нет.

Критерии дробления бизнеса. Что касается дробления бизнеса, то следует отметить, что в законодательных и нормативных документах дефиниция «дробление бизнеса» отсутствует.

Отсутствие законодательно утвержденного понятия «дробление бизнеса» и четких критериев, определяющих грань между законным корпоративным структурированием и незаконной схемой дробления бизнеса, обусловили возникновение острых теоретических дебатов и споров между налоговыми органами и налогоплательщиками на практике.

Обратимся к истории формирования критериев дробления бизнеса (табл. 2.6).

Таблица 2.6. История формирования критериев дробления бизнеса

<i>Законодательный или нормативный документ</i>	<i>Содержание</i>
Постановление Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П	Дробление бизнеса рассматривалось как законный вариант минимизации величины налогов. К законным действиям налогоплательщиков было отнесено законное освобождение от уплаты налогов или выбор наиболее выгодных форм предпринимательской деятельности и, соответственно, оптимального способа уплаты
Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53	В правовой обиход введена судебная доктрина «налоговой выгоды». Налоговая выгода может быть признана необоснованной в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Исходя из п. 4 Постановления № 53, налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. Согласно п. 7-9 Постановления № 53 налоговый орган определяет объем прав и обязанностей хозяйствующего субъекта в соответствии с действительным экономическим содержанием сделок и в этих целях вправе переквалифицировать, признать недействительными сделки, совершенные налогоплательщиком исключительно или преимущественно в целях получения налоговой выгоды
Постановление Конституционного Суда РФ от 03 июня 2014 г. № 17-П	В соответствии с НК РФ налогоплательщик имеет право выбирать наиболее оптимальный способ налогового планирования
Определение Конституционного Суда РФ от 04 июля 2017 г. № 1440-О	Конституционный Суд РФ указывает, что налоговое законодательство не исключает в налоговых правоотношениях действия принципа диспозитивности и допускает возможность выбора налогоплательщиком того или иного метода учетной политики (применения налоговых льгот или отказа от них, применения специальных налоговых режимов и т. п.), которая, однако, не должна использоваться для неправомерного сокращения налоговых поступлений в бюджет в результате злоупотребления налогоплательщиками своими полномочиями. Свобода налогоплательщика не должна использоваться для неправомерного сокращения налоговых поступлений в бюджет в результате злоупотребления полномочиями. Мнение по вопросу дробления бизнеса начинает трансформироваться из законного механизма оптимизации в сторону злоупотребления права
Письмо ФНС России от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@	Дробление бизнеса классифицируется как искажение информации о хозяйственной деятельности
Письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@	В Методических рекомендациях «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)», утвержденных СК и ФНС России, действия, свидетельствующие о дроблении бизнеса, предписано квалифицировать как совершенные умышленно

Окончание табл. 2.6

<i>Законодательный или нормативный документ</i>	<i>Содержание</i>
Письмо ФНС России от 11 августа 2017 г. № СА-4-7/15895@	Приведены признаки, по которым налоговые органы могут выявлять незаконное дробление бизнеса, причем перечень является открытым
Письмо ФНС России от 29 декабря 2018 г. № ЕД-4-2/25984	ФНС России призвала ужесточить контроль за налогоплательщиками, использующими дробление бизнеса с целью получения или сохранения права применять специальный налоговый режим, предусматривающий более низкую налоговую нагрузку по сравнению с общим режимом налогообложения. Также в этом же письме ФНС России отметила важность избегания необоснованных претензий к разделению бизнеса, которое не преследует цель злоупотребления, поскольку выбор и изменение бизнес-структуры представляют собой исключительное право хозяйствующего субъекта
Письмо ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@	Особое внимание уделено вопросам моделей ведения хозяйственной деятельности внутри группы лиц, где часть субъектов использует специальные налоговые режимы. Анализ судебной практики свидетельствует о том, что установленный в рамках судебного разбирательства факт неправильного определения налоговым органом действительного размера налоговых обязательств является основанием для признания недействительным ненормативного акта налогового органа

Налоговый кодекс РФ не ограничивает право налогоплательщика проводить хозяйственные операции так, чтобы налоговые последствия были минимальными. В то же время осуществленные налогоплательщиком сделки должны иметь реальное экономическое содержание и не иметь единственной целью снижение налоговых платежей.

Арбитражная практика по дроблению бизнеса. В ходе исследования была изучена арбитражная практика решения споров по поводу разделения бизнеса за 2024 г. Арбитражные суды кассационной инстанции рассмотрели 124 спора по дроблению бизнеса. В 19% случаев решения были приняты в пользу налогоплательщиков. Подобная статистика остается в целом неизменной последние 5 лет, что, во-первых, ставит под сомнение декларируемую ФНС безошибочность ВВП по данной категории споров, во-вторых, показывает, что не любое использование специальных налоговых режимов — дробление.

При этом обращает на себя явная неоднородность судебной практики по округам: АС Московского, Северо-Кавказского и Дальневосточного округов не принято ни одного постановления в пользу налогоплательщиков, тогда как в Северо-Западном округе таких постановлений — 50%, в Поволжском округе — 39%, в Уральском округе — почти 30%.

Такая статистика может объясняться тремя факторами (или их комбинациями): в некоторых округах налоговые органы работают более эффективно и результативно, возможно, имеют большую квалификацию; в некоторых округах налогоплательщики более вдумчиво подходят к структурированию групп компаний; в некоторых округах налоговые органы более плотно взаимодействуют с судами в интересах бюджета.

Традиционно одни и те же аргументы налогоплательщиков судами расценивались совершенно по-разному. В выигранных налогоплательщиками делах можно встретить неожиданный по нынешним временам либерализм (табл. 2.7).

Таблица 2.7. Примеры постановлений арбитражных судов в пользу налогоплательщика по делам из арбитражной практики по поводу разделения бизнеса

<i>Постановление арбитражного суда</i>	<i>Аргументация в пользу налогоплательщика</i>
Постановление АС Поволжского округа от 29 ноября 2024 г. по делу А49-5539/2022	Ключевым аргументом в пользу налогоплательщика наличие у спорных ИП необходимой технической базой, возможности и осуществлении прямых продаж продукции покупателям, самостоятельный характер деятельности (даже при совпадении IP-адресов и централизованной бухгалтерии)
Постановление АС Уральского округа от 08 ноября 2024 г. по делу А47-7496/2023	Несмотря на установленную взаимозависимость (руководители спорных организаций были бывшими работниками проверяемого налогоплательщика), налоговым органом не установлено, что она влияла на принимаемые спорными организациями решения
Постановление АС Восточно-Сибирского округа от 19 июня 2024 по делу А69-2935/2022	Осуществление лицами розничной торговли в одних помещениях с единым входом, общими однотипными вывесками, режимом работы, уголком покупателя, планом эвакуации, без капитальных перегородок, разделений на отделы и иных конструктивных ограждений, с единой кассовой линией, едиными службами, не свидетельствует однозначно о наличии единого производственного процесса, поскольку целью кооперации с другими предпринимателями и организациями-платежными агентами являлось создание торгового предприятия, похожего на магазины крупных федеральных сетей
Постановление АС Поволжского округа от 11 декабря 2024 по делу А72-9161/2022	Фактически налоговый орган в оспариваемом решении применил к заявителю лишь выработанные типовые доводы, клише, ссылаясь в своем решении на массу обстоятельств, выдавая их за имеющуюся совокупность доказательств. Типовые доводы, которые налоговые органы применяют ко всем налогоплательщикам, в данном случае прямо противоречат фактическим обстоятельствам дела, основаны на поверхностном анализе финансово-хозяйственных отношений, не подтверждены доказательствами и приведены лишь для указания на «совокупность» обстоятельств, на деле не доказывающих состав правонарушения. Виновность заявителя в применении схемы уклонения от налогообложения основана налоговым органом лишь на предположениях, на соображениях вероятности тех или иных фактов

Признаки искусственного дробления бизнеса. Однако в большинстве споров по дроблению именно перечисление признаков дробления ложится в основу принятия решений судами в пользу налоговых органов (табл. 2.8).

Таблица 2.8. Признаки фиктивного (искусственного) дробления бизнеса

<i>Признаки</i>	<i>Постановление АС Поволж- ского округа от 17 июня 2022 г.</i>	<i>Постановление АС Северо- Кавказского округа от 27 сентября 2022 г.</i>	<i>Постановление АС Поволж- ского округа от 01 апреля 2022 г.</i>
Аффилированность лиц, в том числе через родственные связи	+	+	+
Дробление одного бизнеса между несколькими субъектами, применяющими специальные налоговые режимы	+	+	+
Наличие общего учредителя	+		
Одновременное создание организаций и ИП		+	
Осуществление одного вида деятельности	+	+	+
Наличие у участников общих бухгалтерии, отдела кадров, юристов, персонала	+	+	+
Наличие у участников единой материально-технической базы	+	+	+
Общие контрагенты	+	+	+
Одинаковые IP-адреса, одни и те же должностные лица	+	+	+
Наличие агентских договоров, договоров аренды, займа и др.	+	+	
Наличие расчетных счетов в одних банках		+	+

Дробление бизнеса — это учреждение большого числа экономических субъектов, которые прямо или косвенно взаимосвязаны между собой (например, присутствуют одни и те же бенефициары и (или) руководители, в том числе главные бухгалтеры, финансовые директора), обладающих большим количеством одинаковых признаков — одни и те же виды деятельности, одинаковые банки, применение одних и тех программных продуктов, совмещение работниками трудовых функций (использование одних и тех же аутсорсинговых компаний) и т.д.

При применении искусственного дробления бизнеса налогоплательщики подвергают себя налоговым рискам в виде налоговых санкций (табл. 2.9).

Таблица 2.9. **Налоговые санкции за дробление бизнеса**

Основание	Правонарушение	Санкция
Ст. 122 НК РФ	Неуплата или неполная уплата сумм налога	Штраф в размере 20—40% от неуплаченной суммы налога
Ст. 119 НК РФ	Непредставление налоговой декларации	Штраф в размере 5% не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога, подлежащей уплате (внесению) на основании этой декларации
Ст. 75 НК РФ	Пеня	В 2025 г. в течение первых 30 календарных дней — в размере 1/300 действующей в этом периоде ключевой ставки Банка России, с 31-го дня просрочки по 90 день — 1/150 ключевой ставки, с 91-го дня просрочки — 1/300 ключевой ставки

Механическое сокрытие признаков дробления без изменения реальных бизнес-процессов — малоэффективно и в большинстве случаев просто невозможно. При этом взаимозависимость, совпадение IP-адресов, компрометирующая информация на сайтах (или их отсутствие) участников группы компаний, регистрация в одном адресе при использовании специальных налоговых режимов — значительно увеличивают вероятность возникновения спора по дроблению.

Таким образом, первично выявляемые налоговым органом признаки дробления (прежде всего автоматизировано), можно скрыть. Вторичные (выявляемые при осуществлении предпроверочного анализа или проверки) — сложно, а в прошлых периодах — в большинстве случаев невозможно.

В целях избегания претензий со стороны ФНС необходимо учесть следующие обстоятельства:

- после дробления бизнеса новые хозяйствующие субъекты должны быть самостоятельны, не должны иметь общие производственные базы и сотрудников;
- новые хозяйствующие субъекты должны осуществлять разные виды деятельности и иметь разных контрагентов;
- должна быть обоснованная деловая цель дробления бизнеса.

В 2024 г. не только окружные суды, но и суды первой инстанции еще не ссылались на амнистию дробления или законодательное определение дробления, по-прежнему указывая «дробление бизнеса» в кавычках. Следует обратить внимание, что в п. 7 письма ФНС России от 18 октября 2024 г. № СД-4-2/11836@ указано, что использование либо неиспользование в тексте акта налоговой проверки и (или) решения, принимаемого по итогам налоговой проверки, формулировки «дробление бизнеса» не ограничивает право налогоплательщиков на амнистию.

Заключение. В 2025 г. повысится внимание налоговых органов к правомерности применения льгот и пониженных ставок по НДС, дроблению на маркетплейсах, франшизных сетей и т.д. Не исключен и рост споров по разрывам по НДС, которые могут дать новые плательщики НДС-упрощенцы, в том числе ошибочно выбравшие НДС по ставке 20% в отсутствии источников для вычетов.

Вероятно, в 2025 г. налоговые органы прекратят пытаться вменить дробление бизнеса группам компаний, в которых все участники применяют ОСН, что ранее встречалось неоднократно (постановление АС Московского округа от 14 июня 2023 г. по делу А41-8436/2022, постановление АС Поволжского округа 27 декабря 2022 г. по делу А12-3785/2022 и др.), но это лишит налогоплательщиков возможности рассчитывать на амнистию по дроблению. Таким образом, количество споров, в которых сам налогоплательщик пытается доказать наличие у него именно дробления — увеличится.

2.3. Влияние офшорных юрисдикций и территорий на уклонение от уплаты налогов

Мифы — это коллективные сны наяву,
а сны наяву — индивидуальные мифы.
Эдуард Далберг

Понятие и классификация офшорных юрисдикций. В современной практике международного бизнеса офшоры стали неотъемлемой частью глобальной экономики. Внешние вызовы, в числе которых развитие новых финансовых технологий, мобильность капитала и рабочей силы, конкуренция налоговых режимов, стали причиной для активного использования налогоплательщиками различных способов законной и полужаконной минимизации своих налоговых обязательств путем использования различных инструментов международного налогообложения¹.

*Офшорная зона*² — территория государства или её часть, в пределах которой для компаний-нерезидентов действует особый льготный режим регистра-

¹ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_183748/

² От англ. *off shore* — вне берега, в английском языке используют более понятный термин «tax haven» — «налоговое убежище», «налоговая гавань»

ции, лицензирования и налогообложения, как правило, при условии, что их предпринимательская деятельность осуществляется вне пределов этого государства¹.

Еще издревле были известны способы создания безналоговых территорий — «налоговых гаваней», которые в Древней Греции использовались торговцами для провоза товаров в обход Афин через ближайшие территории для избежания уплаты таможенных пошлин и налогов и получившие наибольшее распространение в мировой практике.

В современной международной практике для обозначения офшорных юрисдикций используются различные термины, в том числе:

- налоговая гавань (tax haven);
- налоговый оазис (tax oasis);
- офшорный финансовый центр (offshore financial centre)»;
- налоговое убежище (tax shelter);
- секретная юрисдикция (secrecy jurisdiction) и др.

Выбор терминологии зависит от конкретных характеристик и особенностей офшорной зоны.

Офшорные зоны представляют собой территории с особым правовым статусом, которые предлагают привлекательные условия для ведения бизнеса. Важной особенностью офшорных зон является их *особый налоговый режим*, который обычно предусматривает:

- низкие или нулевые ставки корпоративного налога;
- отсутствие или минимальные требования к отчетности и обмена налоговой информацией с другими юрисдикциями;
- конфиденциальность информации о владельцах и активах компаний;
- относительную легкость административных процедур (например, отсутствие необходимости в том, чтобы компания имела активную деятельность и не являлась кондуитной).

Классификация офшорных зон. В мире существует множество офшорных юрисдикций, которые предлагают различные типы услуг и налоговых преференций. Они могут быть классифицированы по различным признакам, в том числе по степени секретности, типу предлагаемых услуг, уровню налоговой нагрузки, географическому положению, размеру территории и другим пара-

¹ Офшорная зона. <https://ru.wikipedia.org/wiki>

метрам (табл. 2.10). Выбор офшорной юрисдикции зависит от конкретных целей и задач налогового планирования.

Таблица 2.10. Классификация офшорных зон

<i>Признак</i>	<i>Тип офшорной зоны</i>
По степени секретности	<i>Секретные юрисдикции:</i> страны или территории, которые предоставляют максимальную конфиденциальность информации о владельцах компаний и их активах, затрудняя доступ к информации для правоохранительных органов. <i>Прозрачные юрисдикции:</i> страны или территории, которые демонстрируют высокую степень прозрачности, предоставляя доступ к информации о компаниях и их владельцах.
По налоговой нагрузке	<i>Низконалоговые:</i> страны или территории, которые предлагают низкие ставки корпоративного налога и минимальные налоговые требования. <i>Безналоговые:</i> страны или территории, которые вообще не облагают прибыль компаний налогами.
По видам предоставляемых услуг	<i>Финансовые центры:</i> юрисдикции, которые предоставляют услуги по управлению активами, инвестированию, кредитованию. <i>Информационные центры:</i> юрисдикции, которые предоставляют услуги по регистрации и управлению интеллектуальной собственностью. <i>Торговые центры:</i> юрисдикции, которые предоставляют услуги по перевалке товаров и организации международной торговли.
Географическое положение (представлены наиболее известные зоны)	<i>Островные территории:</i> Карибские острова, Каймановы острова, Британские Виргинские острова, Багамы, Бермуды. <i>Европейские страны:</i> Кипр, Мальта, Люксембург, Нидерланды. <i>Азиатские страны:</i> Гонконг, Сингапур, Малайзия, ОАЭ.

Способы уклонения от уплаты налогов при помощи офшорных юрисдикций. Существуют различные причины, объясняющие растущую популярность офшорных зон среди предпринимателей. Ключевым фактором является снижение налогового бремени, поскольку офшорные зоны предлагают низкие ставки налогов или их полное отсутствие, что позволяет компаниям существенно сократить налоговые обязательства. Другим важным преимуществом офшор является упрощенная процедура регистрации и ведения бизнеса, отсутствие строгих требований к отчетности и контролю, более стабильная и предсказуемая правовая среда.

Офшорные юрисдикции и территории представляют собой ключевой инструмент в международном налоговом планировании, позволяющий компани-

ям и частным лицам минимизировать налоговые обязательства. На рис. 2.2 представлены наиболее популярные способы налоговой оптимизации.

Уклонение от уплаты налогов (tax evasion)	Снижение налоговой базы (tax avoidance)
<ul style="list-style-type: none"> • незаконное избежание налоговых обязательств путем сокрытия доходов или использования мошеннических схем 	<ul style="list-style-type: none"> • законное использование различных инструментов и механизмов для снижения налоговой нагрузки, в том числе за счет переноса прибыли в офшорные юрисдикции с более льготным налоговым режимом

Рис. 2.2. Способы налоговой оптимизации

Несмотря на значительное снижение налоговой нагрузки посредством использования офшорных юрисдикций, существуют правовые и этические вопросы, связанные с различными факторами, нарушающими принципы и интересы участников международного бизнеса, обусловленные выводом капитала в офшоры и прибыли из-под налогообложения в результате агрессивного налогового планирования (aggressive tax planning) (табл. 2.11).

Таблица 2.11. Последствия агрессивного налогового планирования

<i>Причины и способы</i>	<i>Последствия</i>
Отсутствие прозрачности в офшорных юрисдикциях может способствовать уклонению от уплаты налогов, оттоку капитала	Нарушение принципа прозрачности
Несправедливое распределение налоговой нагрузки в результате перераспределения финансовых потоков и, как следствие, сокращение налоговой базы и налоговых доходов бюджетов развитых стран	Нарушение принципа справедливого налогообложения
Злоупотребления соглашениями об избежании двойного налогообложения	Двойное неналогообложение
Проявление многими странами так называемой «серой зоны» или зоны «промежуточной юрисдикции»	Недобросовестная налоговая конкуренция (harmful tax competition)

Использование офшорных юрисдикций позволяет ТНК применять схемы агрессивного налогового планирования посредством искусственного перераспределения свободных средств и размещения их в страны с более низкими налоговыми ставками, избегая повышенного налогообложения, что приводит к выпадающим доходам бюджетов развитых стран и создает несправедливую конкуренцию между компаниями на международном рынке.

По данным организации Global Financial Integrity (GFI) за десятилетие с 2004 по 2013 гг. из развивающихся стран незаконно вывели 7,8 трлн долл. США. При этом объем вывозимых средств каждый год рос на 6,5% — в два раза быстрее, чем ВВП этих стран. Ведущими странами по объемам незаконного вывода капитала за рубеж по оценкам GFI были Россия и Китай. В среднем из России с 2004 по 2013 гг. выводилось около 105 млрд долл. США в год, в то время как из Китая — около 139 млрд долл. США в год¹.

В настоящее время вывод прибыли из-под налогообложения ТНК снижает налоговую базу за счет вычитаемых платежей в виде процентов и роялти составляет порядка 100—240 млрд долл. США потерянному доходу в год. Это эквивалентно 4—10% от общемировых доходов от налога на прибыль корпораций².

Международные налоговые антиуклонительные нормы. Возрастающая роль офшорной деятельности, связанная с использованием различных способов агрессивного налогового планирования, стала причиной для создания международным сообществом мероприятий по деофшоризации экономики, призванных наложить запреты и ограничения на незаконное использование юрисдикций офшор.

Определение понятия «деофшоризация» (англ. de-offshorization, от слова offshoring) было впервые предложено известным российским экспертом в сфере международного налогового права А.С. Захаровым как «проведение государством комплекса мероприятий в законодательной, правоприменительной и информационной областях для снижения или исключения впоследствии вовлеченности в национальный хозяйственный оборот резидентов под видом иностранных лиц или с использованием иностранных правовых конструкций, преследующих преимущественно незаконные или недобросовестные цели»³. Мероприятия по деофшоризации экономики призваны наложить ограничения и запреты на незаконное использование резидентами РФ юрисдикций офшор и иностранных компаний с целью агрессивного налогового планирования.

Основные цели, эффекты и проблемы деофшоризации представлены в табл. 2.12.

¹ Россия и Китай стали лидерами по незаконному выводу капитала. <https://www.rbc.ru/finances>.

² ОЭСР. <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>

³ Деофшоризация <https://ru.wikipedia.org/wiki/Деофшоризация>

Таблица 2.12. Цели, эффекты и проблемы деофшоризации

<i>Цели</i>	<i>Положительные эффекты</i>	<i>Возможные проблемы</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Усиление борьбы с отмыванием денег и финансированием терроризма • Повышение налоговой справедливости и сокращение масштабов налоговой оптимизации • Снижение коррупции и повышение прозрачности финансовых потоков 	<ul style="list-style-type: none"> • Увеличению налоговых поступлений в бюджет страны • Снижению коррупции и повышению прозрачности экономики • Улучшению инвестиционного климата • Снижению рисков оттока капитала в офшорные юрисдикции 	<ul style="list-style-type: none"> • Снижение инвестиционной привлекательности страны для иностранных инвесторов • Усложнение ведения бизнеса для отечественных компаний • Рост теневой экономики, поскольку некоторые компании могут перейти в нелегальную деятельность

Антиуклонительные способы противодействия злоупотреблениями в налоговой сфере можно классифицировать по уровню и объему правового регулирования, а также по типам применяемых источников права (табл. 2.13¹).

Таблица 2.13. Классификация антиуклонительных норм в международном налогообложении

<i>Признак</i>	<i>Классификация</i>	<i>Содержание</i>
<i>По уровню правового регулирования</i>	<i>Национальные</i> <i>Международные</i>	<ul style="list-style-type: none"> • предусмотрены внутренним законодательством или содержатся в судебных решениях наднациональных судов) • предусмотрены международными налоговыми соглашениями и содержащиеся в решениях наднациональных судов
<i>По объему правового применения</i>	<i>Общие</i> <i>Специальные</i>	<ul style="list-style-type: none"> • общие правовые нормы, не направленные на конкретные виды уклонений, но дающие право налоговым органам оспорить налоговые последствия любой сделки, совершаемой с целью уклонения от уплаты налогов • нормы, принятые для недопущения конкретных видов налоговых злоупотреблений и схем уклонения от налогообложения (например, правило «тонкой капитализации», налогообложение прибыли КИК)
<i>По типам источника права</i>	<i>Статутные</i> <i>Международно-правовые</i> <i>Судебные</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Содержатся в актах законодательства • Содержатся в международных налоговых соглашениях • Содержатся в судебных актах

¹ Гидирим В.А. Основы международного налогообложения. М.: ШАПОВАЛОВ ПЕТРОВ, 2018. С. 709—710.

Основные документы и ключевые правовые инициативы по регулированию и контролю над деятельностью оффшорных юрисдикций и уклонению от налогообложения на международном уровне представлены на рис. 2.3.

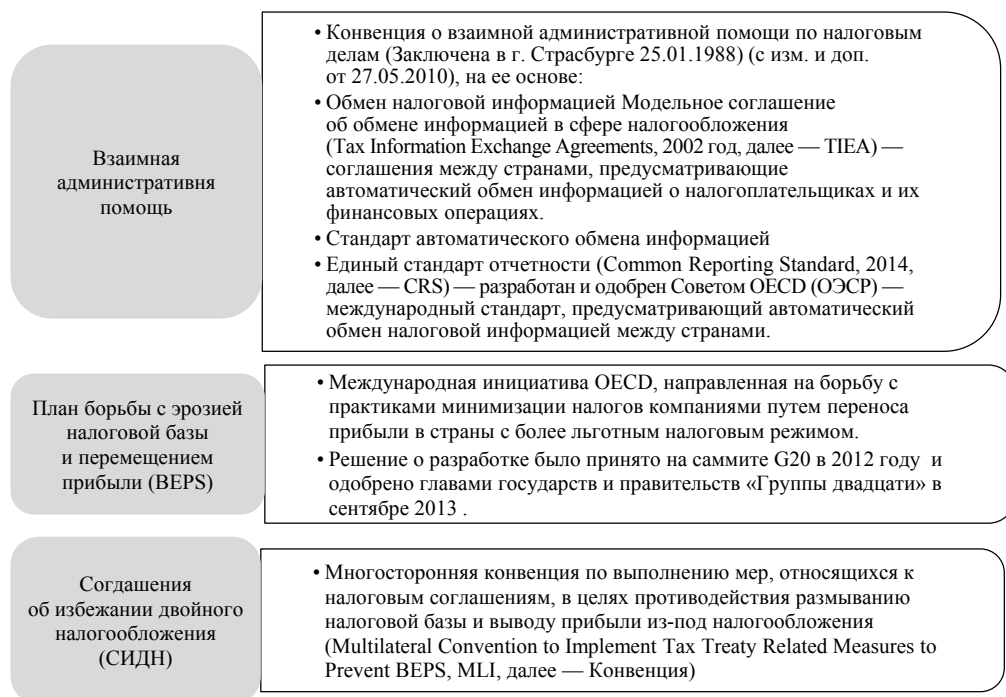


Рис. 2.3. Основные международные меры по деофшоризации экономики

Данные мер направлены на повышение прозрачности и уровня контроля над финансовыми потоками, а также борьбу с незаконной деятельностью в оффшорных юрисдикциях.

Последние тенденции в области противодействия агрессивному налоговому планированию: план BEPS. План действий BEPS (план действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения)¹ был одобрен главами государств и правительств «Группы двадцати» (G20) в сентябре 2013 г. под председательством России в Большой двадцатке. Документ направлен на противодействие размыванию налоговой базы и искусственному смещению центра прибыли, реализуется уже не первый год и представляет собой концептуальную основу для соответствующих изменений законодательства и регулятивной среды вовлеченных стран.

¹ OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting — BEPS (ОЭСР/G20)

В октябре 2015 г. ОЭСР был опубликован отчет, представляющий собой конкретные меры из 15 Действий (*actions*) Плана BEPS, посредством которых члены ОЭСР и другие государства смогут противодействовать минимизации налогов на транснациональном уровне. Основной целью Плана BEPS является обеспечение справедливого налогообложения прибыли ТНК путем предотвращения искусственного смещения прибыли в страны с низкими налоговыми ставками, устранения двойного неналогообложения, упрощения и гармонизации налоговых правил в разных странах с целью повышения предсказуемости и прозрачности. Действия Плана BEPS направлены на решение различных аспектов размывания налоговой базы и искусственного смещения прибыли, которые можно сгруппировать в зависимости от поставленной цели и решаемых задач (табл. 2.14).

Таблица 2.14. Цели и содержание плана BEPS

<i>Цели и задачи плана BEPS</i>	<i>Действия плана BEPS</i>
Прозрачность и раскрытие информации	Действие 12: Раскрытие информации о механизмах агрессивного налогового планирования Действие 13: Рекомендации о документации по ТЦО и раскрытии информации по странам
Предотвращение искусственного смещения прибыли	Действие 4: Борьба с размыванием базы налогообложения через выплату процентов и других финансовых транзакций
Создание единых международных стандартов	Действие 3: Разработка эффективных правил о контролируемых иностранных компаниях (КИК) Действие 11: Разработка способов сбора и анализа информации о размывании налоговой базы и вывода доходов из-под налогообложения Действие 15: Разработка многосторонней конвенции по вопросам международного налогообложения
Предотвращение злоупотребления налоговыми соглашениями	Действие 6: Борьба с недобросовестным использованием договоров об устранении двойного налогообложения
Противодействие вредоносным налоговым практикам и устранение двойного неналогообложения	Действие 1: Решение проблем и особенности налогообложения в эпоху «цифровой экономики» Действие 2: Устранение «гибридных схем» Действие 5: Противодействие «неблагоприятной налоговой практике», принимая во внимание вопросы прозрачности и экономического содержания Действие 7: Предотвращение искусственного избежания статуса постоянного представительства
Противодействие использованию внутрифирменных цен с целью занижения налоговой базы	Действие 8-10: Разработка законодательства о трансфертном ценообразовании в части нематериальных активов, рисков капитала и других транзакций с высоким риском
Урегулирование споров	Действие 14: Усовершенствование взаимосогласительной процедуры

В настоящее время в «инклюзивную группу» BEPS входит порядка 145 стран, включая Россию, Казахстан и Белоруссию. Участники группы обязуются следовать «минимальному стандарту BEPS», который включает в себя реализацию таких составляющих плана BEPS, как действия 5 (противодействие вредоносным налоговым практикам), 6 (предотвращение злоупотребления налоговыми соглашениями), 13 (страновые отчеты) и 14 (урегулирование споров)¹.

Международная антиуклонительная налоговая политика, сформированная на основе модельных конвенций и плана BEPS, подвержена изменениям вследствие ряда причин, обусловленных как кризисными явлениями в мировой экономике (в частности, пандемии коронавируса, обострения климатической повестки и др.), на преодоление которых странами было выделено от 2% (Турция) до 14,5% (США) от ВВП.

Сведения о реализации конкретных мероприятий плана BEPS ежегодно официально публикуются в отчете ОЭСР². Последние тенденции по деофшоризации экономики, содержащиеся в отчетах BEPS, характеризуются желанием правительств многих стран реформировать международную налоговую систему по направлению разработки глобально скоординированных мероприятий, как на уровне национальных экономик, так и на международном уровне, а также объединением ранее предложенных инициатив и принятых решений в форме Многосторонних соглашений. В настоящее время наиболее значимыми являются:

- *MCCA (Multilateral Competent Authority Agreement)* — соглашение об автоматическом обмене сводными отчетами Country-by-Country Reporting (CbCR). По данным на 2024 год, к многостороннему Соглашению об автоматическом обмене страновыми отчётами (CbCR) присоединились более 50 государств (территорий)³.
- *MLI (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS)* — многосторонняя конвенция по пересмотру положений СОИДН. По данным ОЭСР к MLI присоединились 100 стран⁴.

Этапы деофшоризации в РФ, современное состояние и перспективы. В 2012 г. Министерство финансов РФ совместно с Росфинмониторингом разработали «Национальный план мероприятий, направленных на противодей-

¹ <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>

² ОЭСР (2023), Инклюзивная структура ОЭСР/G20 по BEPS: Отчет о ходе работы за период с сентября 2022 г. по сентябрь 2023 г., OECD Publishing, Париж, <https://doi.org/10.1787/a9ee1aef-en>.

³ Россия присоединилась к многостороннему Соглашению компетентных органов об автоматическом обмене страновыми отчетами. https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/inttax/6410588/

⁴ Многосторонний инструмент BEPS. <https://www.oecd.org/en/topics/beps-multilateral-instrument.html>

ствие уклонению от уплаты налогов и сокрытию бенефициарных владельцев компаний»¹. Этот план был направлен на борьбу с различными формами налогового мошенничества, связанными с использованием офшорных юрисдикций (рис. 2.4).

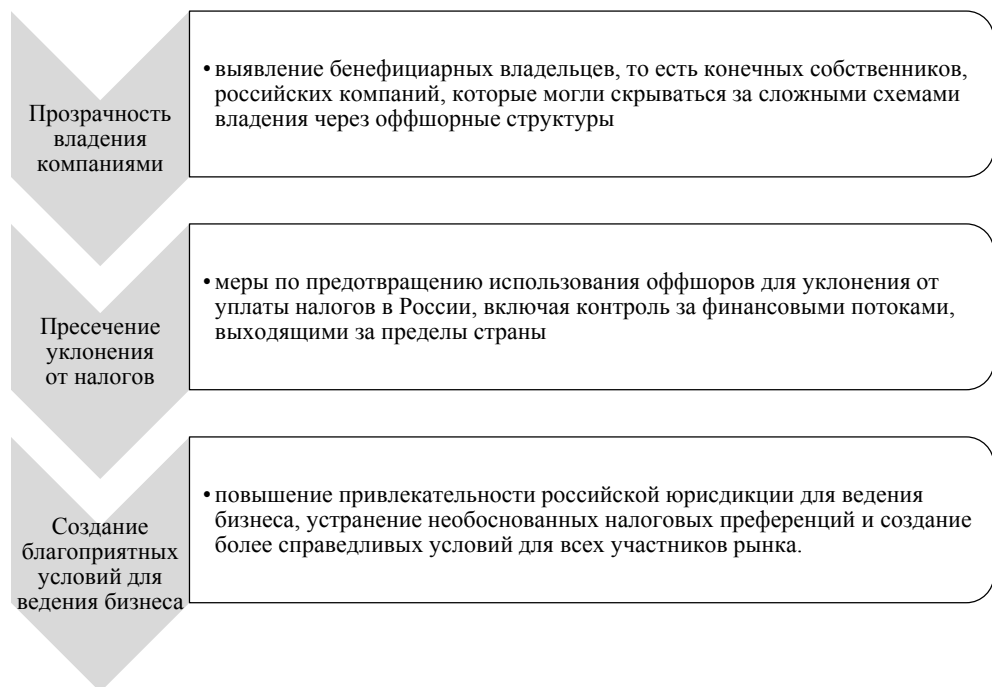


Рис. 2.4. Ключевые цели деофшоризации российской экономики

В период 2012—2015 гг. в России была создана правовая основа для деофшоризации российской экономики, были приняты новые законы, регулирующие вопросы трансфертного ценообразования, раскрытия информации о бенефициарных владельцах компаний, налогообложения контролируемых иностранных компаний, а также ужесточены правила валютного контроля (рис. 2.5).

¹ Национальный план мероприятий, направленных на противодействие уклонению от уплаты налогов и сокрытию бенефициарных владельцев компаний (утв. Правительством РФ 30 апреля 2014 г. № 2672п-П113)

Указ Президента от 07.05.2012 года о долгосрочной государственной экономической политике — в данном документе Правительству РФ было поручено реализовать меры, которые будут направлены на повышение прозрачности финансовой деятельности хозяйственных обществ, включая противодействие уклонению от налогообложения в РФ с помощью офшорных компаний и фирм-однодневок

Послание Президента Федеральному собранию от 12.12.2012 — в котором сформулирована необходимость разработки правительством комплексных предложений, направленных на реализацию системы мер по деофшоризации экономики

Федеральный закон от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых компаний и доходов иностранных организаций)»

Федеральный закон от 08.06.2015 № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» и иные нормативные акты.

Национальный план мероприятий, направленных на противодействие уклонению от уплаты налогов и сокрытию бенефициарных владельцев компаний (утв. Правительством РФ 30 апреля 2014 г. № 2672п-П13)

Перечни офшорных зон, так называемые «черные списки» — их составлением занимаются Банк России, Минфин и ФНС РФ

Рис. 2.5. Основные нормативные документы по деофшоризации экономики РФ, принятые в период 2012—2015 гг.

Россия активно участвует в реализации плана BEPS и ведет планомерную деятельность по имплементации международных норм в национальное законодательство в соответствии с проводимой налоговой политикой. К настоящему времени в Российской Федерации реализовано более половины действий плана BEPS и заявленных в нем требований, а по отдельным вопросам в части принятия правил трансфертного ценообразования (далее — ТЦО), правил контролируемых иностранных компаний (далее — КИК) и налогообложения цифровой торговли, Россия опережает некоторые европейские страны.

Ключевые этапы деофшоризации и реализации плана BEPS в России включают в себя:

1. Введение с 2012 г. новых правил применения цен для целей налогообложения¹, основанных на Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и администраций².

¹ Раздел V.1 НК РФ «Взаимозависимые лица и международные группы компаний. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. соглашение о ценообразовании. Документация по международным группам компаний.». https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/db51f7701eabd58081743673bc40a52c52de7fd6/

² Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и администраций. <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>.

2. Выход в апреле 2014 г. русскоязычной версии Плана BEPS¹.

3. Введение с 2015 г. правил налогообложения КИК (третье мероприятие Плана BEPS): обязательное раскрытие налогоплательщиками информации о своем участии в иностранных компаниях и контроле над ними для налоговых органов; декларирование прибыли КИК в составе налоговой базы².

4. Подписание в апреле 2016 г. многостороннего Соглашения компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией от 29 октября 2014 г. (CRS MCAA)³

5. Подписание многостороннего Соглашения компетентных органов об автоматическом обмене странами отчетами от 27 января 2016 г. (CbC MCAA)⁴ в декабре 2016.

6. Присоединение в июне 2017 г. к Конвенции ОЭСР о взаимной административной помощи в налоговых делах⁵, что предоставляет возможность обмена информацией между налоговыми органами различных стран.

7. Реализация мероприятий по международному автоматическому обмену финансовой информацией с компетентными органами иностранных государств (территорий) (Постановления Правительства РФ от 16.06.2018 № 693 (ред. от 11.07.2022) «О реализации международного автоматического обмена финансовой информацией с компетентными органами иностранных государств (территорий)», Приказа ФНС России от 28.10.2022 № ЕД-7-17/986@ «Об утверждении Перечня государств (территорий), с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией»).

8. Принятие новых глав в НК РФ с 2018 г.: 20.1 НК РФ «Автоматический обмен финансовой информацией с иностранными государствами

¹ ОЭСР. <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>

² Глава 3.4 НК РФ «Контролируемые иностранные компании и контролирующие лица». https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/931ca597aa733d13326e3422e129e60a26a42b26/

³ Распоряжение Правительства РФ от 30.04.2016 № 834-р «О подписании многостороннего Соглашения компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией от 29 октября 2014 г.»

⁴ Распоряжение Правительства РФ от 7 декабря 2016 года № 2608-р. «О подписании многостороннего соглашения компетентных органов об автоматическом обмене странами отчетами от 27 января 2016 г.»

⁵ «Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения» (Заключена в г. Париже 24.11.2016).

(территориями)», 20.2 НК РФ «Международный автоматический обмен страновыми отчетами в соответствии с международными договорами РФ», 14.4-1 НК РФ «Представление документации по международным группам компаний»¹.

После начала процесса деофшоризации в России наблюдалось существенное сокращение чистого оттока капитала в 2,7 раза (со 153 млрд в 2014 г. до 56,9 млрд долл. США в 2015 г.). Представленные в табл. 2.15 данные об оттоке капитала из России за период с 2018 по 2022 гг. свидетельствуют о динамичности данного процесса, который подвержен влиянию множества факторов как экономических, так и политических (например, в 2020 г. отток капитала резко снизился на фоне пандемии COVID-19, а в 2022 г. резко увеличился на фоне усиления санкций после начала СВО).

Таблица 2.15. **Вывод денежных средств из России за рубеж за период 2018—2022 гг., млрд руб.**

<i>Операции по годам</i>	<i>2018 год</i>	<i>2019 год</i>	<i>2020 год</i>	<i>2021 год</i>	<i>2022 год</i>
1. Авансирование импорта товаров	23 (39%)	18 (27%)	24 (45%)	27 (62%)	17 (46%)
2. Импорт товаров через страны Таможенного союза	8 (13%)	12 (19%)	10 (20%)	5 (12%)	13 (36%)
3. Переводы по сделкам с услугами	17 (29%)	19 (29%)	10 (19%)	5 (13%)	4 (11%)
4. Переводы по сделкам с ценными бумагами	7 (12%)	10 (15%)	4 (7%)	3 (7%)	-
5. Иные схемы	4 (7%)	7 (10%)	5 (9%)	3 (6%)	3 (7%)
<i>Всего</i>	59 (100%)	66 (100%)	53 (100%)	43 (100%)	37 (100%)

Примечание. Составлено авторами по данным Банка России²

Результатом развития новых правил контроля за трансфертными ценами стало повышение налоговых доначислений по налогу на прибыль организаций за период с 2018 по 2023 гг. почти в три раза с 4,6 до 13 млрд руб. (рис. 2.6).

¹ Введены Федеральным законом от 27.11.2017 № 340-ФЗ и вступили в силу с 2018 г.

² Сайт Банка России. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://cbr.ru/>



Примечание. Составлено авторами по данным ФНС России¹

Рис 2.6. Динамика доначислений по налогу на прибыль организаций по результатам трансфертных проверок

В последние годы в российское законодательство было внесено ряд важных изменений, обусловленных внешними вызовами и многополярностью мировой экономики в связи с экономическим кризисом. Указом Президента РФ от 08.08.2023 № 585² было приостановлено действие отдельных статей положений международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения доходов от недвижимости, прибыли от предпринимательской деятельности, морских и воздушных перевозок, дивидендов, процентов, роялти, прироста стоимости капитала (доходы от отчуждения имущества) и др. доходов, а также устранения двойного налогообложения.

С целью ограничения применения отдельных налоговых льгот при осуществлении трансграничных операций с контрагентами из, так называемого, «черного списка» и предотвращения случаев размывания налоговой базы и вывода прибыли российских компаний в офшорные зоны Минфином и ФНС России публикуются перечни таких зон. Сделки с контрагентами из данного перечня признаются контролируемыми для целей трансфертного ценообразования при превышении лимита по суммарному годовому доходу в 120 млн руб.

В условиях действующих санкций в 2023 г. произошло расширение перечня офшорных зон, в который были включены дополнительно 38 юрисдикций, так называемых «недружественных стран», что привело к повлекло ограничениям в ча-

¹ Сайт Федеральной налоговой службы РФ. <https://www.nalog.gov.ru/rn77/>.

² Указ Президента РФ от 08.08.2023 № 585 «О приостановлении Российской Федерацией действия отдельных положений международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения»

сти автоматического обмена налоговой информацией со странами из «черного списка». В данной ситуации с 2024 г. были внесены существенные изменения в правила регулирования ТЦО, что повлекло к увеличению фискальной и административной нагрузки для налогоплательщиков, совершающих трансграничные сделки (рис. 2.7).

Фискальные меры	Стимулирующие меры
<ul style="list-style-type: none"> • Расширение перечня лиц, признаваемых взаимозависимыми • Уточнение порядка составления и предоставления документации по ТЦ и обязательных к раскрытию сведений в уведомлении о контролируемых сделках • Новый вид отчетности для участников международных групп компаний (далее — МГК) • Расширение раскрываемой информации при внешней торговле ключевыми сырьевыми товарами • Изменение расчета корректировки налоговой базы в случае проведения проверки по ТЦ • Переквалификация доначислений по ТЦ в дивиденды для налоговых целей (введение концепции secondary TP adjustment) • Существенное увеличение размеров штрафов, связанных с применением нерыночных цен в контролируемых сделках с иностранными контрагентами, а также за непредставление отчетности 	<ul style="list-style-type: none"> • Исключение ряда сделок из-под контроля за ТЦО, в частности, с иностранными контрагентами, зарегистрированными в юрисдикциях, с которыми было приостановлено действие СИДН • Расширение базовых безопасных интервалов по займам по долговым обязательствам • Расширение периметра действия соглашений о ТЦО

Рис. 2.7. Изменения в правилах регулирования ТЦО с 2024

В свете произошедших изменений в правилах налогового регулирования ТЦО актуальным представляется внедрение предпроверочного анализа контролируемых сделок в контексте развития клиент-ориентированного подхода в налоговом администрировании¹. В новых условиях трансграничных операций с резидентами недружественных юрисдикции приобретают популярность новые инструменты международного налогового планирования, а именно:

- редомициляция иностранных компаний в специальные административные районы в РФ (САР) — территории с льготным налоговым режимом для инвесторов, созданные в 2018 г. для репатриации капитала и защиты бизнеса от санкций. В России два таких района — на острове Октябрь-

¹ Петухова Р.А. Налоговые последствия новых правил трансфертного ценообразования с 2024 года // Известия СПб ГЭУ. 2024. № 3(147). С. 32—38.

ский Калининградской области и на острове Русский Приморского края.¹ Главным преимуществом является возможность получения статуса МХК при регистрации в САР и установление к доходам в виде дивидендов, процентов и роялти ставки налога на прибыль 5% и налога у источника 10% при соблюдении ряда условий.

- редомициляция в «дружественные юрисдикции», с которыми действуют СИДН (например, Катар, ОАЭ, Оман, Саудовская Аравия, Сербия, страны СНГ), ставки налога на доходы в которых существенно снижены.

Таблица 2.16. Ставки налогов на доходы в соответствии с действующими СИДН

Страна	Дивиденды, %	Проценты, %	Роялти, %
Популярные юрисдикции			
Катар	5	5	0
ОАЭ ²	0	0	—
Оман (с 01.01.2024)	10 / 15	10	10
Саудовская Аравия	5	5	10
Сербия	5 / 15	10	10
Страны СНГ			
Азербайджан	10	10	10
Армения	5 / 10	10	0
Беларусь	15	10	10
Казахстан	10	10	10
Кыргызстан	10	10	10
Молдова	10	0	10
Таджикистан	5 / 10	10	0
Узбекистан	10	10	0
Туркменистан	10	5	5

Закключение. В перспективе будущее офшорных юрисдикций будет определяться продолжающимися усилиями по регуляции и контролю процесса международного налогового планирования с целью соблюдения основных правил и требований справедливости, прозрачности, предотвращения искусственного

¹ Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 26.03.2022 № 66-ФЗ.

² Пониженные ставки по СИДН с ОАЭ применяются только в отношении доходов государственных структур (стороны ведут переговоры о расширении применения СИДН).

смещения прибыли, противодействия вредоносным налоговым практикам и устранения двойного неналогообложения в соответствии в Планом BEPS.

Развитие процесса деофшоризации на национальном уровне возможно лишь при условии глобальной деофшоризации, основанной на широкомасштабном международном сотрудничестве. В перспективе ОЭСР и G20 планируют проводить мониторинг реализации Плана действий BEPS и вносить коррективы с учетом меняющейся налоговой среды и новых вызовов. Развитие данного процесса важно в свете растущего влияния цифровых технологий на международную торговлю и налогообложение. Активное использование новых методик и новых инструментов, предупреждающих нарушение налогового законодательства, таких как правила налогообложения КИК, международный обмен налоговой информацией, налогообложение цифровых инструментов требует перехода на новый уровень налогового администрирования с применением передовых налоговых практик и современных информационных технологий в международном масштабе.

2.4. Теоретико-методологические основы оценки уклонения от уплаты налогов в территориальном и отраслевом разрезах

Мстить за обиду — значит лишить себя удовольствия
сетовать на несправедливость.

Чезаре Павезе

Индикаторы и статистические данные, свидетельствующие о масштабах и динамике уклонения от налогообложения в территориальном и отраслевом разрезе. Оценка масштабов уклонения от налогообложения является сложной задачей, поскольку прямых методов и алгоритмов для нее не существует. Это характерно как для оценки масштабов уклонения в целом, так и для его территориального и отраслевого разрезов, в частности. Тем не менее, как на макро-, так и на мезоуровне существуют отдельные официальные статистические индикаторы, характеризующие масштаб уклонения от налогов. В России к ним в настоящее время можно отнести:

- данные Росстата о корректировке валовой добавленной стоимости на экономические операции, ненаблюдаемые прямыми статистическими методами, о занятых в неформальном секторе;
- данные Банка России о структуре подозрительных операций и отраслях экономики, формирующих спрос на теневые финансовые услуги;
- данные ФНС РФ о результатах контрольной работы налоговых органов, а также о среднеотраслевых индикаторах в рамках Концепции планирования выездных налоговых проверок.

Статистические данные Росстата. Индикативная оценка масштабов уклонения от налогообложения по доле теневого сектора основана на официальных данных Росстата о доле ненаблюдаемой экономики в ВВП и включает ненаблюдаемые прямыми статистическими методами операции теневого и неформального сектора¹.

Теневой сектор формируют налогоплательщики, которые намеренно уклоняются от уплаты налогов или исполнения законодательных норм. Неформальный сектор представляет собой производственную деятельность, осуществляемую домашними хозяйствами, не зарегистрированными в качестве организаций, ИП или самозанятых граждан. Незарегистрированные в качестве налогоплательщиков хозяйствующие субъекты по определению не уплачивают налоги. На сайте Росстата данные представлены с 2002 г., представлены по экономике в целом, а также в разрезе отраслей и видов экономической деятельности. В региональном разрезе данные отсутствуют.

В последние годы Росстат оценивает долю ненаблюдаемой экономики в 10—13% ВВП (рис. 2.8). Росстат фиксирует существенное сокращение непосредственно теневой экономики с 2010 г. с 5,6 до 2,7% в 2022 г., на фоне увеличения с 2010 по 2015 г. доли неформального сектора с 5,5 до 8,8% с ее дальнейшей стабилизацией на этом уровне.

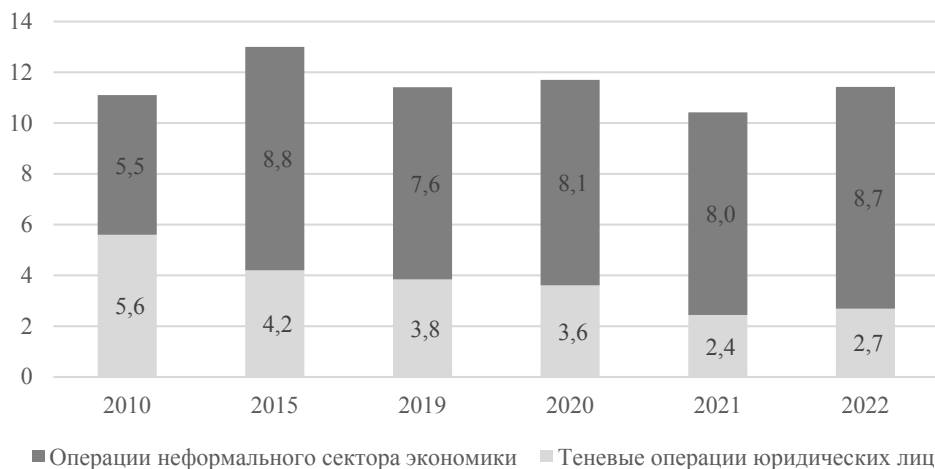


Рис. 2.8. Динамика доли ненаблюдаемой экономики в ВВП России, 2010—2022 гг., % ВВП²

¹ Корректировка валовой добавленной стоимости на экономические операции, ненаблюдаемые прямыми статистическими методами // Росстат. URL: <https://rosstat.gov.ru/statistics/accounts>.

² Составлено по: Корректировка валовой добавленной стоимости на экономические операции, ненаблюдаемые прямыми статистическими методами // Росстат. URL: <https://rosstat.gov.ru/statistics/accounts>.

В отраслевом разрезе масштабы теневой экономики существенно отличаются (табл. 2.17).

Таблица 2.17. Ненаблюдаемая экономика и занятость в неформальном секторе в России в разрезе отраслей и видов экономической деятельности¹

Раздел ОКВЭД	Отрасли и виды экономической деятельности	Доля ненаблюдаемой экономики, 2022		Доля занятых в неформальном секторе 2023, %
		% валовой добавленной стоимости отрасли	% ВВП	
A	Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство и рыбоводство	26,8	1,0	15,4
B	Добыча полезных ископаемых	0,4	0,1	0,1
C	Обрабатывающие производства	3,4	0,4	9,9
D	Обеспечение электроэнергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	0	0	0,2
E	Водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений	2,6	0	0,2
F	Строительство	13,4	0,6	10,0
G	Торговля; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов	6,9	0,8	29,4
H	Транспортировка и хранение	3,9	0,2	10,8
I	Деятельность гостиниц и общепита	16,3	0,1	4,2
J	Деятельность в области информации и связи	1,4	0	0,9
K	Деятельность финансовая и страховая	0,5	0	0,3
L	Деятельность по операциям с недвижимым имуществом	71,9	7,2	0,8
M	Деятельность профессиональная, научная и техническая	1,9	0,1	3,9
N	Деятельность административная и сопутствующие услуги	10,1	0,2	
O	Гос. управление и военная безопасность; соц. обеспечение	0	0	0
P	Образование	3,6	0,1	1,5
Q	Здравоохранение и социальные услуги	1,3	0	1,9
R	Культура, спорт, организация досуга и развлечений	5,4	0	0,9
S	Предоставление прочих видов услуг	17,1	0,1	9,6
T	Деятельность домашних хозяйств	100	0,3	-

¹ Составлено по: 1. Корректировка валовой добавленной стоимости на экономические операции, ненаблюдаемые прямыми статистическими методами // Росстат. URL: <https://rosstat.gov.ru/statistics/accounts>.

² Рабочая сила, занятость и безработица в России // Росстат. URL: <https://rosstat.gov.ru/folder/210/document/13211>

В 2022 г. в России доля ненаблюдаемой экономики составила 11,4% ВВП, наибольшую долю в ней составили операции с недвижимостью — 7,2%, сельское хозяйство — 1%, торговля и ремонт автотранспортных средств — 0,8% и строительство) 0,6% ВВП. По наибольшему удельному весу ненаблюдаемой валовой добавленной стоимости вида деятельности в общем объеме валовой добавленной стоимости этого вида деятельности операции с недвижимостью составили 72%, сельское хозяйство — 26,8%, услуги — 17,1%, гостиницы и общепит — 16,3%.

Доля занятых в неформальном секторе в первую очередь свидетельствует о рисках уклонения от НДФЛ и страховых взносов. Росстат предоставляет такие данные в разрезе видов деятельности с 2001 г. в т.ч. по регионам. По занятым в неформальном секторе в России в 2023 г. отраслевая концентрация выглядит несколько иначе, чем по доле ненаблюдаемой экономики в ВВП. Наибольшая доля неформально занятых приходится на торговлю — 29,4%, сельское хозяйство — 15,4%, транспорт — 10,8%, строительство — 10%, обрабатывающие производства — 9,9%, услуги — 9,6%¹.

Отметим, что Росстат в рамках Системы национальных счетов формирует данные по скрытой оплате труда и смешанным доходам. Этот показатель рассчитывается балансовым методом: из расходов граждан вычитаются формально зарегистрированные доходы. В России в целом в 2023 г. доля скрытой оплаты труда и смешанных доходов составила 18,44% в оплате труда в целом, в 2019—2022 гг. находилась в диапазоне 20—21%, в 1999—2018 гг. — 23—29%². Однако, Росстат проводит эти расчеты без разбивки по отраслям, видам деятельности и территориям.

Данные Банка России. В 2023 г. объемы подозрительных операций с признаками вывода денежных средств за рубеж составили 31 млрд и снизились к 2022 г. на 15%. Объемы обналичивания денежных средств во всех секторах экономики в 2023 г. уменьшились по сравнению с 2022 г. на 11% до 82,5 млрд³. В совокупности эти операции составили 123,5 млрд или 0,11% ВВП. Основной спрос на теневые финансовые услуги в 2023 г., как и ранее, формировался в строительстве (37%), торговле (26%) и сфере услуг (21%). На сайте Банка России доступный набор данных ограничен 2015 г. Имеются сведения только по России в целом, территориальный разрез отсутствует.

¹ Рабочая сила, занятость и безработица в России // Росстат. URL: <https://rosstat.gov.ru/folder/210/document/13211>

² Консолидированные счета // Росстат. URL: <https://rosstat.gov.ru/statistics/accounts>.

³ Структура подозрительных операций и отрасли экономики, формировавшие спрос на теневые финансовые услуги // Банк России. URL: https://cbr.ru/analytics/podft/resist_sub/2024_1/

Данные ФНС России. Эти данные также являются индикаторами уклонения от налогообложения. К ним относятся данные по формам статистической налоговой отчетности: № 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов», № 4-НМ «Отчет о задолженности по налогам, сборам, страховым взносам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации»¹. Отчет № 2-НК содержит данные о количестве проведенных выездных и камеральных налоговых проверок, а также о суммах доначисленных по их результатам налогов и сборов. В открытом доступе имеется массив данных с 2011 г., они представлены в разрезе регионов и в целом по РФ, отраслевой разрез отсутствует. Отчет № 4-НМ содержит по налоговой задолженности, а отчет № 4-НОМ представляет их в разрезе видов деятельности. В настоящее время данные по России в целом ограничены периодом 2006–2018 гг., но в региональном разрезе эти отчеты продолжают публиковаться.

Рассмотрим данные отчета № 2-НК о количестве проведенных выездных и камеральных проверок, а также о суммах доначислений налогов и сборов в разрезе федеральных округов (рис. 2.9).

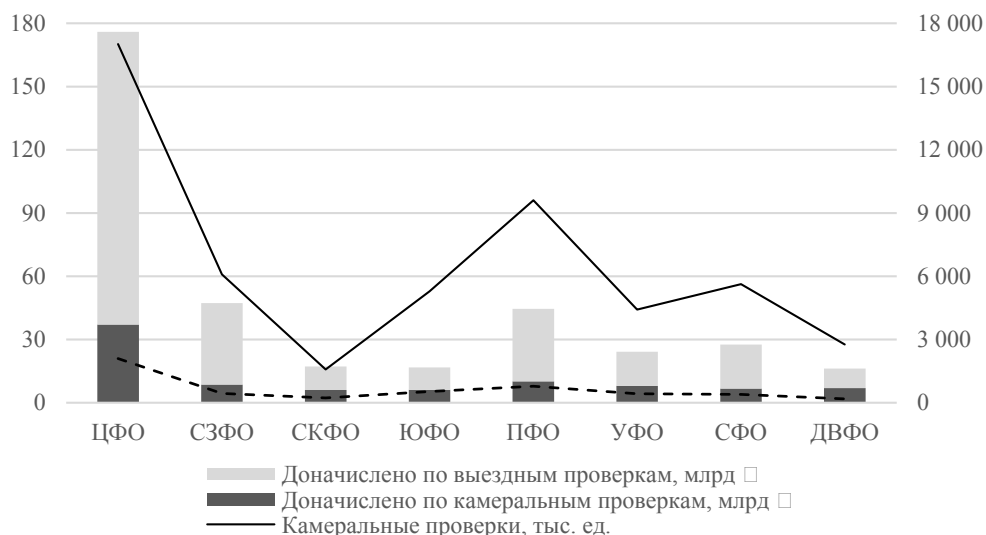


Рис. 2.9. Количество налоговых проверок и суммы доначислений налогов по федеральным округам в 2023 г.²

¹ Данные по формам статистической налоговой отчетности // ФНС РФ. URL: http://www.nalog.ru/rn76/related_activities/statistics_and_analytics/forms/#t2

² Составлено по: Данные по формам статистической налоговой отчетности // ФНС РФ. URL: http://www.nalog.ru/rn76/related_activities/statistics_and_analytics/forms/#t2

Отметим, что в Северо-Кавказском федеральном округе при его невысоком вкладе в ВВП (около 2,5%), сложилась высокое соотношение доначисленных по результатам проверок налогов в СКФО к общероссийским — 5%, то есть в 2 раза выше доли округа в ВВП, что свидетельствует о повышенной концентрации теневой экономики. Аналогичные представленные данные можно собрать по всем регионам в динамике, в т.ч. в разрезе видов экономической деятельности, что открывает широкие перспективы для аналитических исследований. Количество доначисленных налогов по результатам проверкам также может быть представлено по отдельным налогам.

Рассмотрим данные отчета № 4-НМ о налоговой задолженности в разрезе отраслей и видов деятельности на примере Москвы. (рис. 2.10).

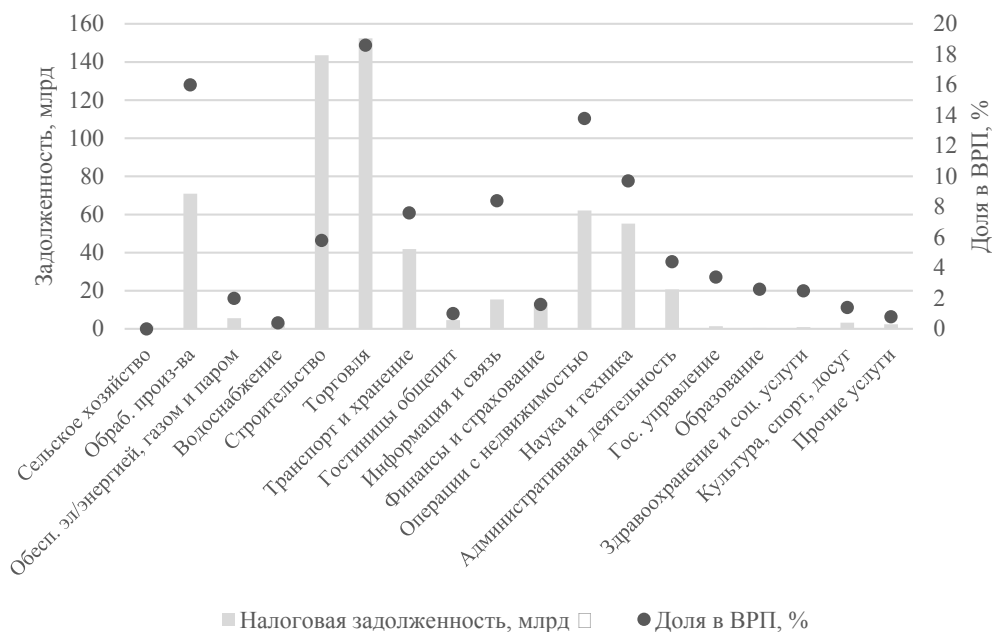


Рис. 2.10. Объем налоговой задолженности в разрезе отраслей и видов деятельности и ВВП Москвы, 2022 г.¹

Соотношение ВВП и налоговой задолженности в разрезе видов деятельности свидетельствует об отраслевых рисках уклонения от налогообложения. В

¹ Составлено по: Данные по формам статистической налоговой отчетности // ФНС РФ. URL: http://www.nalog.ru/rn76/related_activities/statistics_and_analytics/forms/#t2

2022 г. в Москве риски уклонения концентрировались, прежде всего, в строительстве и торговле. Так, объем налоговой задолженности строительной отрасли составил 143 млрд руб. или 24% общего объема задолженности, в то время как доля строительства в ВРП составила только 5,8%. В целом по России риски уклонения от налогообложения сосредоточены в строительстве, операциях с недвижимостью и сельском хозяйстве.

В рамках развития аналитического инструментария выявления рисков уклонения от налогообложения в 2007 г. была принята Концепция планирования выездных налоговых проверок¹.

В рамках Концепции ежегодно ФНС РФ рассчитываются и публикуются в открытом доступе показатели налоговой нагрузки, рентабельности продаж и рентабельности активов в разрезе видов экономической деятельности. Если показатели налогоплательщика ниже рассчитанных среднеотраслевых, особенно систематически, то он попадет под риск инициирования налоговым органом выездной налоговой проверки. С развитием цифровых технологий налогового контроля появилась возможность реализации идеи Концепции в digital-формате: ФНС РФ в рамках сервиса «Прозрачный бизнес» запущен калькулятор налоговой нагрузки². В калькуляторе можно выбрать налоговый период, ОКВЭД, субъект Федерации регистрации налогоплательщика и масштаб бизнеса по годовому объему доходов. По самому налогоплательщику необходимо ввести суммы уплаченных налогов и дохода. Калькулятор не только рассчитывает показатели налоговой нагрузки и рентабельности по предприятию, но и указывает среднеотраслевые значения в данном регионе.

Например, в Ярославской области в 2022 г. для организаций с ОКВЭД 49.4 «Деятельность автомобильного грузового транспорта и услуги по перевозкам» и объемом выручки 500 до 800 млн руб. среднеотраслевая налоговая нагрузка составила 8,12%, в т.ч. по НДС 6,27%, а рентабельность продаж — 7,21%.

Кроме того, сервис представляет информацию о среднем уровне заработной платы по отрасли в регионе. Организации с существенно более низкими значениями попадают в зону риска с точки зрения уклонения от налогообложения.

Такие среднеотраслевые данные сегодня также служат базой для оценки масштабов уклонения от налогов. Налоговый калькулятор в рамках сервиса «Прозрачный бизнес» ФНС РФ открывает перспективы цифровизации оценки уклонения от налогообложения в региональном и отраслевом разрезе с воз-

¹ Концепция системы планирования выездных налоговых проверок // ФНС РФ. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/

² Налоговый калькулятор по расчету налоговой нагрузки для организаций на общем режиме налогообложения // Прозрачный бизнес. URL: <https://pb.nalog.ru/calculator.html>

возможностью аналитики вплоть до каждого отдельного налогоплательщика. Сегодня эти возможности уже используются справочными системами, например, информационно-аналитической системой СПАРК-Интерфакс.

Налоговый метод определения величины теневой экономики регионов.

Отсутствие единых данных по масштабу теневой экономики и уклонению от налогов в территориальном разрезе при наличии их индикаторов приводит к разработке авторских методик оценки теневой экономики регионов и уклонения от налогов. Одной из них является методика на основе сопоставления данных налоговой и статистической отчетности¹. Она предполагает сопоставление совокупной величины ВРП и его составляющих, измеряемых Росстатом, с величиной налоговой базы отдельных налогов, публикуемой ФНС, которая в свою очередь является легальной составной частью ВРП. Расхождение данных национальных счетов с показателями налоговой отчетности позволяет выявить ненаблюдаемую долю ВРП отдельного региона страны.

Оценка теневой экономики по регионам производится с учетом того, что Росстат, определяя ВРП по доходам, включает в него 3 составляющих: фонд оплаты труда, валовая прибыль и чистые налоги на производство. Единственной составляющей ВРП, в которую Росстат включает теневой сектор, является валовая прибыль. Она включает легальную и нелегальную составляющие. При вычитании из величины валовой прибыли по данным Росстата и прибыли по данным ФНС России получается нелегальная составляющая прибыли, как показатель доли теневой экономики в ВРП. По оценкам авторов, в России в среднем доля теневой экономики в ВРП в 2010—2013 гг. составила 27—37%², в 2023 г. уровень составил 41%.

Налоговый разрыв как индикатор уклонения от налогообложения. Индикатором уклонения от налогообложения может быть величина налогового разрыва. Дефиниция «налоговый разрыв» прочно вошла в наш обиход с развитием АСК НДС, в которой разрыв по НДС представляет собой ситуацию, когда по одной и той же операции в налоговой декларации покупатель заявляет НДС к вычету, а в налоговой декларации продавца соответствующая сумма уплаченного НДС отсутствует. Налоговый разрыв характерен также и для мезо- и макроуровня. Здесь он рассматривается как сумма всех налоговых разрывов хозяйствующих субъектов.

¹ Федотов Д.Ю., Невзорова Е.Н., Орлова Е.Н. Налоговый метод расчета величины теневой экономики российских регионов // Региональная экономика: теория и практика. 2017. Т. 15, № 11. С. 2015—2032. <https://doi.org/10.24891/re.15.11.2015>.

² Там же. С. 2019.

В России на государственном уровне налоговый разрыв не оценивается, статистические данные не публикуются. При этом в зарубежных странах, прежде всего, в США и Великобритании, ЕС, откуда к нам и пришел термин «tax gap» статистические данные о налоговом разрыве на макроуровне публикуются уже более полувека. Таким образом, на макроуровне налоговый разрыв — разница между фактическими налоговыми поступлениями и предполагаемыми, которые могли бы пополнить бюджет при условии исполнения законодательства всеми налогоплательщиками¹. В системе категорий налогового потенциала налоговый разрыв представляет собой разницу между номинальным налоговым потенциалом и реализованным (или фактическими налоговыми доходами бюджета)².

Налоговый разрыв определяется влиянием масштаба теневой экономики, коррупции, уклонения от уплаты налогов, качества налогового администрирования и иных факторов. Перечень этих факторов может быть различным в зависимости от исследовательских задач. С учетом имеющихся данных в настоящее время в расчет налогового разрыва могут быть включены суммы задолженности по налогам, сборам и иным обязательным платежам, администрируемым ФНС, суммы доначисленных налогов и сборов по результатам налоговых проверок, а также оценочные данные по объемам уклонения от налогообложения теневым сектором.

Для расчета задолженности по налогам и сборам во все уровни бюджетной системы за вычетом задолженности, не подлежащей взысканию, необходимо вычесть из урегулированную задолженность из совокупной.

Потенциал доначисления налогов и сборов в случае 100% охвата налогоплательщиков проверками определяется исходя из суммы доначисления налогов по результатам налоговых проверок и доли налогоплательщиков, охваченных налоговыми проверками (как выездными, так и камеральными) при допущении пропорционального увеличения сумм доначисления налогов и сборов при 100% охвате налогоплательщиков налоговыми проверками.

Налоговый потенциал ненаблюдаемой экономики рассчитывается как произведение ее доли в ВВП и суммы налоговых доходов бюджета.

На основе имеющихся данных проведена оценка налогового разрыва в России в динамике в 2015, 2020, 2022 гг. (табл. 2.18). По такому алгоритму ее можно провести для любого региона или федерального округа.

¹ Пугачев А.А. Налоговый разрыв на региональном уровне и оценка факторов, его определяющих // Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз. 2020. Т. 13. № 3. С. 93—110. С. 96. DOI: 10.15838/esc.2020.3.69.7.

² Пугачев А.А. Развитие налогового потенциала региона в рамках совершенствования налогового федерализма: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. Ярославль, 2016. 179 с. С. 42.

**Таблица 2.18. Структура и динамика налогового разрыва в России
в разрезе факторов, его формирующих, 2015, 2020, 2022 гг.¹**

<i>Показатели</i>	<i>2015</i>	<i>2020</i>	<i>2022</i>	<i>Темп роста, 2022— 2015</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
1. Задолженность по налогам и сборам во все уровни бюджетной системы на конец года, млрд руб., в т.ч.	827,49	669,61	1 338,22	1,62
1.1. Урегулированная задолженность, млрд руб.	365,24	503,68	556,95	1,52
2. Налоговый разрыв по налоговой задолженности, млрд руб. (1—1.1)	462,25	165,93	781,26	1,69
3 Сумма налогов и сборов, доначисленная по результатам налоговых проверок, млрд руб.	342,05	249,49	765,49	2,24
4. Доля налогоплательщиков, охваченных налоговыми проверками, %	38,53	76,57	67,54	1,75
5. Потенциал доначисления налогов и сборов в случае 100% охвата налогоплательщиков проверками, млрд руб. $(3 \times ((100\% - 4) / 4))$	545,70	76,33	324,46	0,59
6. Доля ненаблюдаемой экономики в ВВП, %	13,0	11,7	11,4	0,88
7. Реализованный налоговый потенциал — сумма налоговых доходов консолидированного бюджета, млрд руб.	13 788	19 250	33 350	2,42
8. Налоговый потенциал ненаблюдаемой экономики, млрд руб. (6×7)	1 792,48	2 252,25	3 801,86	2,12
9. Налоговый разрыв, млрд руб. $(2 + 5 + 8)$	2 800,43	2 494,51	4 907,59	1,75
10. ВВП, млрд руб.	83 087,36	107 658,1	155 188,9	1,87
11. Налоговый разрыв по налоговой задолженности, % к налоговому разрыву $(2 / 9 \times 100\%)$	16,51	6,65	15,92	0,96
12. Налоговый разрыв по налоговой задолженности, % к налоговым доходам консолидированного бюджета $(2 / 7 \times 100\%)$	3,35	0,86	2,34	0,70
13. Налоговый разрыв по налоговой задолженности, % к ВВП $(2 / 10 \times 100\%)$	0,56	0,15	0,50	0,90
14. Потенциал доначисления налогов и сборов в случае 100% охвата налогоплательщиков проверками, % к налоговому разрыву $(5 / 9 \times 100\%)$	19,49	3,06	6,61	0,34
15. Потенциал доначисления налогов и сборов в случае 100% охвата налогоплательщиков проверками, % к налоговым доходам консолидированного бюджета $(5 / 7 \times 100\%)$	3,96	0,40	0,97	0,25
16. Потенциал доначисления налогов и сборов в случае 100% охвата налогоплательщиков проверками, % к ВВП $(5 / 10 \times 100\%)$	0,66	0,07	0,21	0,32

¹ Составлено по: 1. Данные по формам статистической налоговой отчетности // ФНС РФ. URL: http://www.nalog.ru/rn76/related_activities/statistics_and_analytics/forms/#t2

2. Национальные счета // Росстат. URL: <https://rosstat.gov.ru/statistics/accounts>.

Окончание табл. 2.18

1	2	3	4	5
17. Налоговый потенциал ненаблюдаемой экономики, % к налоговому разрыву ($8 / 9 \times 100\%$)	64,01	90,29	77,47	1,21
18. Налоговый потенциал ненаблюдаемой экономики, % к налоговым доходам консолидированного бюджета ($8 / 7 \times 100\%$)	13,00	11,70	11,40	0,88
19. Налоговый потенциал ненаблюдаемой экономики, % к ВВП ($8 / 10 \times 100\%$)	2,16	2,09	2,45	1,14
20. Налоговый разрыв, % к налоговым доходам консолидированного бюджета ($9 / 7 \times 100\%$)	20,31	12,96	14,72	0,72
21. Налоговый разрыв, % к ВВП ($9 / 10 \times 100\%$)	3,37	2,32	3,16	0,94

Налоговый разрыв в России с 2015 по 2022 гг. вырос на 75% с 2,8 до 4,9 трлн руб. ВВП за этот период вырос на 87%, поэтому относительно ВВП налоговый разрыв сократился на 6% или на 0,21 п.п. с 3,37 до 3,16%. Еще более существенным было сокращение налогового разрыва относительно совокупных налоговых доходов консолидированного бюджета РФ за счет их опережающего роста. Так, налоговый разрыв по отношению к налоговым доходам сократился на 28% или на 5,59 п.п. с 20,31 до 14,72%. В разрезе факторов налогового разрыва динамика была разнонаправленной (рис. 2.11).

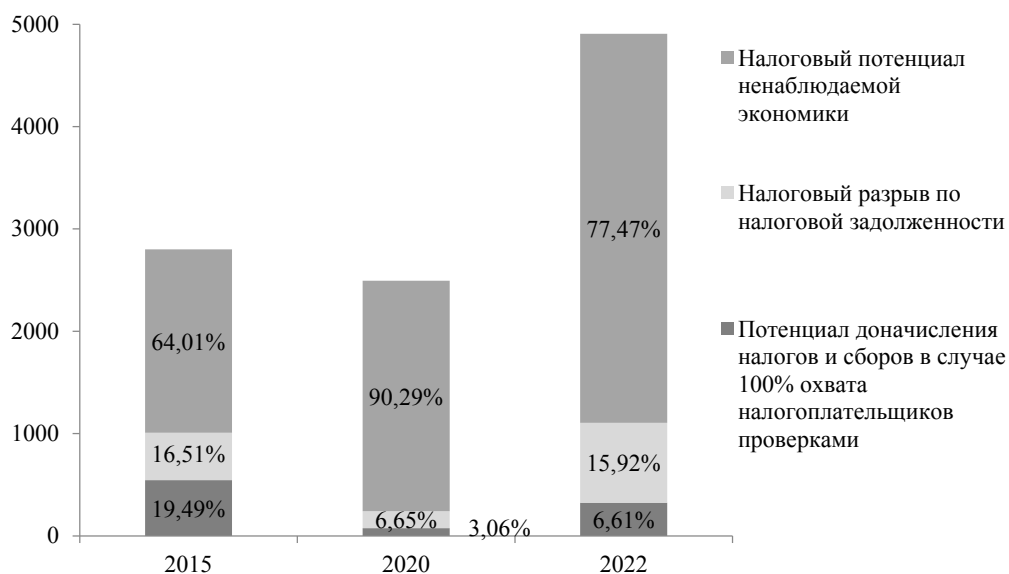


Рис. 2.11. Структура и динамика факторов налогового разрыва в России, 2015, 2020, 2022 гг., млрд □

Основную долю налогового разрыва в России формирует ненаблюдаемая или теневая экономика: в 2015—2022 гг. это 64—90% налогового разрыва. Возможности доначисления налогов при 100% охвате налогоплательщиков налоговыми проверками формируют в 2022 г. 6,6% налогового разрыва, существенно сократившись с 2015 г. — в 3 раза, что обусловлено развитием налогового контроля и администрирования с повышением доли налогоплательщиков, охваченных налоговыми проверками, за счет автоматизации и цифровизации камеральных проверок. Удельный вес налогового разрыва по налоговой задолженности обусловлен ее динамикой и экономической конъюнктурой. В 2022 г. она составил 15,9%.

Для каждого фактора налогового разрыва, как и для итогового результата, можно рассчитать соотношение с реализованным полным налоговым потенциалом, то есть суммой налоговых доходов консолидированного бюджета РФ и ВВП (рис. 2.12).

Налоговый разрыв по отношению к налоговым доходам сократился с 2015 по 2022 г. на 5,59 п.п. с 20,31 до 14,72%. Это произошло за счет опережения роста налоговых доходов в 2,42 раза над ростом налогового разрыва в 1,75 раза. Среди факторов налогового разрыва в его сокращение основной вклад внесло снижение потенциала доначисления налогов в случае 100% охвата налогоплательщиков проверками — на 3 п.п. (или 54% в общем сокращении налогового разрыва).

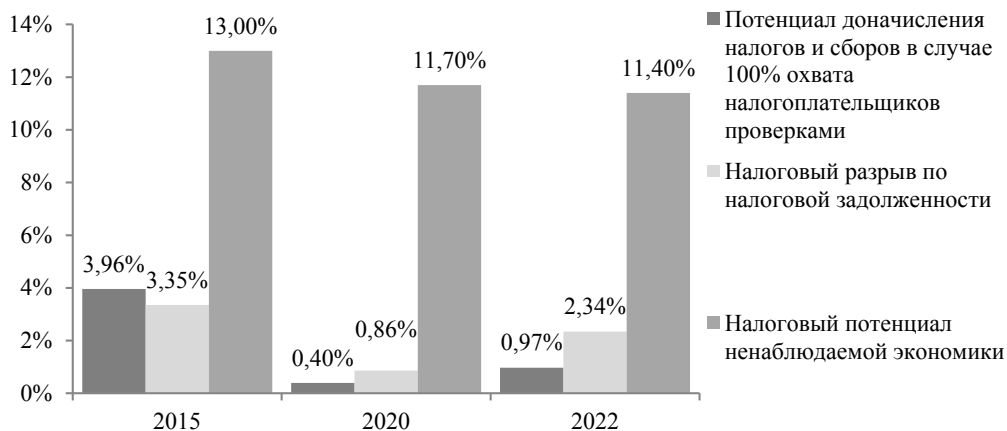


Рис. 2.12. Динамика факторов налогового разрыва в России, 2015, 2020, 2022 гг., % к налоговым доходам консолидированного бюджета

Рассмотрим динамику факторов налогового разрыва по отношению к ВВП России (рис. 2.13).

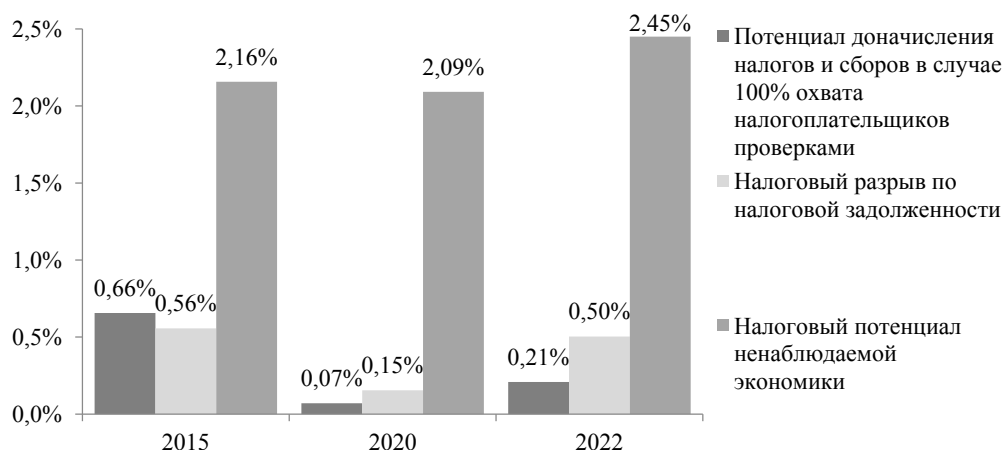


Рис. 2.13. Динамика факторов налогового разрыва в России, 2015, 2020, 2022 гг., % ВВП

Налоговый разрыв относительно ВВП с 2015 по 2022 г. сократился на 0,21 п.п. с 3,37 до 3,16%. Основной вклад в сокращение разрыва внесло снижение потенциала доначисления налогов в случае 100% охвата налогоплательщиков проверками на фоне прироста теневой экономики.

В России потенциал сокращения разрыва обусловлен необходимостью обеления экономики. В 2022 г. налоговый разрыв составил 4,9 трлн руб., 11,4% налоговых доходов бюджета и 3,16% ВВП. С учетом существенной доли в разрыве теневой экономики он сильно зависит от методики ее расчета.

Для сравнения, в Великобритании налоговой администрацией разрыв в 2022—2023 финансовом году оценивается в 4,8% налоговых доходов или 39,8 млрд фунтов стерлингов в абсолютном выражении¹, в странах ЕС по оценкам исследователей достигает в среднем 10,7% ВВП (1,6—13,8%)². Эти различия вызваны не только разницей самого разрыва, но и различием методик его оценки, также вследствие разницы расчета доли теневого сектора.

Выводы. Оценка уклонения от уплаты налогов в территориальном и отраслевом разрезах не имеет прямых методов и алгоритмов, поэтому проводится по

¹ Tax gaps: Summary // His Majesty's Revenue and Customs. URL: <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps/1-tax-gaps-summary>

² Raczkowski K. Measuring the tax gap in the European economy // Journal of Economics and Management. 2015. № 21 (3). P. 67.

различным индикаторам, важнейшее значение среди которых имеют официальные статистические данные Росстата, Банка России и ФНС России. Росстат публикует данные о валовой добавленной стоимости ненаблюдаемой экономики, о занятых в неформальном секторе; Банк России — о структуре подозрительных операций и отраслях, формирующих спрос на теневые финансовые услуги; ФНС РФ — о результатах контрольной работы налоговых органов, а также о среднеотраслевых индикаторах. Однако, не все эти данные приводятся в территориальном и отраслевом разрезе, что стимулирует разработку авторских методик оценки теневой экономики и уклонения от налогообложения, например, методику на основании сопоставления данных статистической и налоговой отчетности, а также методику оценки налогового разрыва.

Различия индикаторов уклонения от налогообложения приводят к различию оценки его масштабов: в последние годы в России она составляет от 11 до 40%. Тем не менее, все методики фиксируют точки повышенной концентрации теневой экономики и уклонения от налогов: в отраслевом разрезе — строительство, торговля, операции с недвижимостью и сфера услуг, а в региональном — республики Северного Кавказа.

2.5. Противодействие уклонению от уплаты НДС в международной торговле

Мир не существует, а творится заново.
Его непрерывность — плод нехватки воображения.
Станислав Ежи Лец

Налог на добавленную стоимость (НДС) представляет собой универсальный налог на потребление, применяемый в большинстве развитых стран мира и являющийся одним из основных источников государственных доходов. Распространение НДС исторически совпало с ростом объемов международной торговли товарами и услугами в условиях глобализации экономики. На сегодняшний день значительная часть внешнеторговых операций подлежит обложению НДС и, одновременно, является потенциальным объектом неправомерных действий, направленных на уменьшение налоговых обязательств и получение незаконных возмещений, что, в свою очередь, приводит к сокращению доходов бюджета.

Причины, определяющим возможность мошенничества с НДС во внешнеторговых операциях. Основная причина, обуславливающая возможность мошенничества с НДС, связана с механизмом начисления и уплаты налога, а именно, возможностью получения возврата входящего (уплаченного) НДС

(input VAT). При этом стимулы к незаконному возмещению выше при трансграничной торговле, прежде всего, в силу применения принципа страны назначения (destination principle) — доминирующего международного принципа, регулирующего налогообложение потребления.

Принцип страны назначения призван обеспечить нейтральность налогообложения в международной торговле: экспорт облагается налогом по нулевой ставке с правом возмещения входящего НДС, тогда как импорт облагается налогом аналогично внутренним поставкам.

Как следствие, недобросовестные экспортеры могут вести деятельность с единственной целью незаконного возмещения налога. Несмотря на то, что внутренние продажи с использованием нулевой ставки НДС также создают возможности для мошенничества, основная уязвимость системы НДС возникает именно из-за нулевой ставки при экспорте¹.

Кроме того, после реализации товаров на внутреннем рынке недобросовестный импортер может исчезнуть, не уплатив НДС. Различные мошеннические схемы с НДС в международной торговле, в которые вовлечены компании нескольких стран, не только сокращают налоговые поступления, но также являются источником финансирования организованной преступности².

К другим причинам, определяющим возможность мошенничества с НДС во внешнеэкономических операциях, относятся следующие.

— Различие в правилах взимания НДС в странах. Это включает разнообразие ставок НДС, дифференцированные налоговые льготы и требования к регистрации в зависимости от юрисдикции, что создает возможности для уклонения, в том числе, за счет создания подставных компаний в более благоприятных [для мошенников] странах.

— Освобождение от уплаты НДС (VAT Exemptions). Неправомерное использование этой льготы предполагает, прежде всего, заведомо ложную классификацию операций с целью их включения в список освобожденных от НДС.

— Недостаточный уровень контроля за налогообложением трансграничных операций, прежде всего, в рамках координации между налоговыми органами различных стран. Кроме того, масштабное развитие онлайн-платформ, предо-

¹ *Smith S.* VAT Fraud and Evasion. Ch. 9. In: *The IFS Green Budget*. The Institute for Fiscal Studies, 2007. P.168; *Keen M., Smith S.* VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done? The IMF Working Paper. WP/07/31. 2007. Pp. 3—4; *Лабунец Ю.Е., Майбуров И.А.* Налоговый контроль возмещения НДС в России и в скандинавских странах на примере отраслей лесопромышленного комплекса // *Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования*. 2020. Том 6. № 2 (22). С. 168—192. DOI: 10.21684/2411-7897-2020-6-2-168-192.

² *De La Feria R.* Tax fraud and selective law enforcement. *Journal of Law and Society*. 2020. Vol. 47(2). Pp. 240—270.

ставляющих различные услуги вне географических границ, которое зачастую не сопровождается аналогичной активностью со стороны надзорных органов, затрудняет обнаружение мошеннических операций.

— Неосведомленность. Часто физические лица-предприниматели и малые предприятия неосознанно становятся соучастниками мошенничества вследствие отсутствия должных знаний о требованиях к начислению и уплате НДС в трансграничных операциях; особенно, это характерно для деятельности онлайн-платформ, предоставляющих B2C услуги¹.

Особенности мошенничества с НДС в электронной торговле. Вышеперечисленные особенности, связанные с возникновением мошенничества с НДС, применительно к электронной торговле (e-commerce) дополняются следующими аспектами.

1. Компании, реализующие товары онлайн, могут не регистрироваться (непреднамеренно или намеренно) в стране назначения как плательщики НДС — например, если объем их продаж не превышает некоторого порогового значения. При этом возможности налоговых органов в стране назначения по выявлению незарегистрированных продавцов ограничены, поскольку данные о соответствующих транзакциях хранятся в другой стране. При подозрении в уклонении от уплаты НДС иностранным продавцом, налоговым властям необходимо сотрудничать с коллегами из других стран или запрашивать соответствующие данные об оплате у платежных посредников или онлайн-платформ — расходы на соблюдение требований налогового законодательства в данном случае могут превысить ожидаемые поступления от НДС. С другой стороны, стимулы для контроля за деятельностью продавцов, реализующих товары и услуги посредством дистанционной торговли, в другой стране, у налоговых органов страны, где эти продавцы зарегистрированы, фактически отсутствуют, поскольку потенциально неуплаченный НДС «принадлежит» другому государству. В свою очередь, это обуславливает необходимость стимулирования добровольного сотрудничества онлайн-продавцов различных юрисдикций, а именно, их готовности регистрироваться и платить НДС.

2. Зачастую страны освобождают от уплаты НДС импорт товаров с низкой стоимостью, поскольку расходы на администрирование налога превысят размер поступлений. Однако возможности дистанционной торговли позволяюткратно увеличивать количество таких операций, и в этом случае освобождение их от НДС уже ведет к значительным потерям государственных доходов, особенно с учетом намеренного занижения стоимости товаров для получения льготы.

¹ Buettner T., Tassi A. VAT fraud and reverse charge: empirical evidence from VAT return data International Tax and Public Finance. 2023. Vol. 30. P. 852—853. DOI: 10.1007/s10797-023-09776-y; Asquith R. Is the fraud element of the EU VAT Gap accurate? 10.11.2024. URL: <https://vatcalc.com/eu/is-the-fraud-element-of-the-eu-vat-gap-accurate>

3. Обмен налоговой информацией по транзакциям В2С в электронной торговле ограничен, прежде всего, по причине невозможности отследить «цифровой след» всех потребителей.

4. Налогообложение продажи услуг, предоставляемых в цифровом формате, включает в себе особую сложность, поскольку услуги физически не пересекают границы и не подлежат такому же контролю, как ввозимые товары¹.

Ключевые понятия. В дальнейшем анализе основных схем мошенничества с НДС при трансграничных операциях, а также соответствующих мер противодействия, использованы следующие ключевые понятия.

Избегание уплаты НДС (VAT avoidance) — деятельность компаний в рамках закона, иногда на грани нарушения закона, целью которой является минимизация налоговых обязательств.

Уклонение от уплаты НДС (VAT evasion) — неправомерные действия, результатом которых является сокрытие или игнорирование налоговых обязательств. Иными словами, в результате уклонения налогоплательщик уплачивает меньшую сумму налога, чем подлежащую уплате в законном порядке, вследствие сокрытия дохода или информации от налоговых органов. Как правило, является наказуемым в соответствии с административным законодательством.

Мошенничество с НДС (VAT fraud) — преднамеренное уклонение от уплаты налога, прежде всего, путем предоставления заведомо ложных сведений и/или поддельных документов. Это организованное мошенничество, затрагивающее как транзакции на внутреннем рынке, так и трансграничные операции². Как правило, является наказуемым в соответствии с административным и/или уголовным законодательством.

Основные схемы уклонения от уплаты НДС в международной торговле. Существуют различные классификации неправомерных действий при начислении и уплате НДС. С учетом определенной выше терминологии основные схемы представлены в разрезе уклонения от уплаты НДС (VAT evasion) и мошенничества с НДС (VAT fraud).

В табл. 2.19. представлены основные разновидности уклонения от уплаты НДС при трансграничных сделках.

¹ Buettner & Tassi (2020), указ. соч. P. 853; E-commerce: many of the challenges of collecting VAT and customs duties remain to be resolved. European Court of Auditors. European Union, 2019. P. 10—11; Bal A. Fighting E-Commerce VAT Fraud: New EU Compliance Obligations for Payment Service Providers. 3.02.2020. URL: <https://www.taxnotes.com/special-reports/digital-economy/fighting-e-commerce-vat-fraud-new-eu-compliance-obligations-payment-service-providers/2020/01/31/2c2wn#2c2wn-0000021>

² Fight against VAT fraud. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/fight-against-vat-fraud_en

Таблица 2.19. Виды уклонения от уплаты НДС при трансграничных сделках

Разновидность	Особенности	Распространение
Неучтенные продажи (underreported sales)	Продавец сообщает данные только о части своих продаж, фальсифицируя счета и записи	Розничная торговля и сфера услуг
Уклонение от регистрации (failure to register)	Продавец не регистрируется в налоговом органе с целью уклонения от уплаты налога, и/или уплаты расходов на соблюдение налогового законодательства	Малый бизнес с оборотом, близким к пороговому уровню, при котором регистрация становится обязательной или «заканчивается» освобождение от уплаты НДС
Пропуск этапа самовывоза при оформлении деклараций (omission of self-deliveries)	Продукция предприятия потребляется либо собственником бизнеса, либо сотрудниками и не декларируется	Предприятия малого бизнеса
НДС собран, но не перечислен (VAT collected but not remitted)	Продавец указывает сумму НДС в счетах, отправляемых покупателям, и после получения этой суммы НДС в бюджет не перечисляется продавцом	Бизнес, который использует длинные цепочки поставок
Требование зачета входящего НДС по тем покупкам, на которые он не распространяется (credit claimed for VAT on purchases that are not creditable)	1. Продавец производит различные виды товаров часть поставок ресурсов для которых облагается НДС, часть освобождена от него. Последние намеренно представлены в декларации как налогооблагаемые, в отношении которых доступен зачет входящего НДС (input tax credit). 2. Продавец представляет в отчетности товары приобретенные для личного потребления как производственные ресурсы, что также позволяет зачет входящего НДС.	Предприятия малого и среднего бизнеса с широкой номенклатурой продукции
Незаконные требования о зачете налога или возмещении (false claims for credit or refund)	Создание фиктивных предприятий-зарегистрированных плательщиков НДС, с последующим выставлением ими счетов-фактур на несуществующие покупки, которые дают основания для зачета входящего НДС. При этом покупка может действительно иметь место, но сумма завышена*.	

Примечание: В зависимости от сложности, количества задействованных лиц и ресурсов, объема операций такие схемы могут быть отнесены и к организованному мошенничеству.

Источник: составлено автором по данным¹

¹ The concept of Tax Gaps. Report III: MTIC Fraud Gap estimation methodologies. FISCALIS 2020 Tax Gap Project Group, subgroup VAT fraud (FPG/041). Publications Office of the European Union, 2018. P. 8. DOI: 10.2778/418684; Keen & Smith (2007), указ. соч.; Chauhan D., Khan N.A. E-Commerce and Taxation Fraud. Afr.J.Bio.Sc. 2024. Vol. 6(14). P.7656—7657. DOI: 10.48047/AFJBS.6.14.2024.7651—7662.

Мошенничество с НДС (организованное мошенничество). Как отмечалось выше, основную возможность для мошенничества с НДС в международной торговле представляет собой механизм взимания налога в соответствии с принципом страны назначения. Наиболее часто организованное мошенничество с НДС при трансграничных операциях выявляется в странах ЕС; соответственно, схемы изучены и классифицированы в основном применительно к странам сообщества¹.

Участники мошеннических схем:

1. Исчезающий продавец (Missing Trader, MT) — фиктивная компания, используемая для имитации транзакции с целью получения неправомерной выгоды от НДС, взимаемого с последующей транзакции. Когда приходит время уплаты НДС, компания исчезает.

2. Буферная компания (Buffer Company) — организация, которая действует как обычная компания, приобретая и поставляя товары и/или услуги на внутреннем рынке. Используется в схеме после исчезающего продавца, чтобы скрыть мошеннический проект и затруднить расследование.

3. Брокерская компания (Broker) — конечное звено мошеннической схемы, находится в том же государстве, что и исчезающий продавец. Приобретает товары и/или услуги у буферной компании и поставляет их потребителю на внутреннем рынке или в другой стране (в этом случае требует возврата НДС).

4. Конduitная (транзитная) компания (Conduit Company) — компания, не имеющая самостоятельного экономического значения и используемая для получения налоговых льгот в пользу иного лица (бенефициара) в рамках соглашения об избегании двойного налогообложения, которые бенефициар непосредственно не смог бы получить.

В табл. 2.20 представлены основные схемы организованного мошенничества с НДС и их особенности.

¹ Соколовская Е.В. Уклонение от уплаты НДС в трансграничной торговле («карусельные схемы») в странах ЕС и меры их предупреждения // Экономика и управление. 2016. 9 (131). С. 60—66.

Таблица 2.20. Основные схемы мошенничества с НДС при трансграничных операциях

Схема	Особенности	
1. Мошенничество с исчезающим продавцом (missing trader) — базовая схема	<p>Компания А из Страны 1 экспортирует товары для компании В в Стране 2, применяя нулевую ставку. Компания В должна документально отразить приобретение товаров для последующей их продажи потребителю (в странах ЕС в соответствии с правилом приобретения товаров внутри ЕС — Intra-Community acquisitions, ICA; поэтому схема 1 известна под названием ICA fraud). Ответственность за учет и оплату налога несет компания В (при этом, она может иметь право также на зачет входящего НДС). Далее компания В взимает НДС при дальнейшей продаже товаров потребителям, но перед перечислением НДС в бюджет она исчезает.</p> <p>Потери дохода от НДС возникают в Стране 2, где товары продаются компанией В на национальном рынке, как правило, по более низкой цене; возникает ценовая дискриминация законопослушных продавцов. «Прибыль» компании В — неуплаченный НДС за вычетом «убытка» от продаж за счет разницы в ценах.</p>	<p>— товары - - - - - счета-фактуры</p> <p>Страна 2: Потребитель, Компания В (МТ)</p> <p>Страна 1: Компания А</p> <p>Убыток</p>
2. Мошенничество с исчезающим продавцом (missing trader) — карусельная схема	<p>Усовершенствованный вариант схемы 1: вместо поставки товаров или услуг конечному потребителю они снова продаются первоначальному поставщику в другом государстве.</p> <p>Компания А в Стране 1 выступает кондуктивной компанией, которая продает товары компании В Стране 2. В странах ЕС это регулируется правилами Intra-Community supplies (ICS) — поставка товаров компанией-резидентом одной страны ЕС компании-резиденту другой страны ЕС, поэтому схема 2 известна под названием Missing Trader Intra-Community (MTIC) Fraud. В соответствии с принципом страны назначения, для компании А эта операция облагается по нулевой ставке. Далее компания В продает товары брокерской компании С и, как в схеме 1, исчезает, не перечислив НДС в бюджет. Впоследствии компания С снова продает товары компании А и получает незаконное возмещение НДС из бюджета (входящего НДС при «покупке» у компании В). После этой поставки цепочка «закрывается» и, при необходимости, может возобновиться.</p>	<p>— товары - - - - - счета-фактуры</p> <p>Страна 2: Компания С, Компания В (МТ)</p> <p>Страна 1: Компания А</p> <p>Убыток</p>

3. Карусельное мошенничество с буферными компаниями	Для повышения сложности «карусель» может включать одну или несколько буферных компаний. В этом случае компания В начисляет НДС по результатам продаж буферной компании С. Компания В исчезает, не уплатив НДС в бюджет. Впоследствии буферная компания С продает товары брокерской компании D, начисляющей НДС и перечисляющей разницу между входящим и исходящим НДС в бюджет. Далее компания D продает товары обратно компании А, с последующим незаконным возмещением НДС из бюджета Страны 2.	
4. Карусельное мошенничество с перекрестным выставлением счетов	Исчезающий продавец (компания, выставляющая перекрестные инвойсы, cross-invoicer) не исчезает немедленно, а использует фиктивный счет от несуществующего поставщика для зачета входящего НДС в целях уменьшения обязательств по НДС. Дальнейшие операции, как и в предыдущих схемах, являются фиктивными	
5. Карусельное мошенничество с контр-трейдером (contra-trading)	Эта схема представляет собой наиболее сложный вариант с вовлечением большого количества компаний. Ключевым элементом выступает компания С — контр-трейдер в Стране 2. Эта компания совершает две покупки: (1) внутренняя покупка у компании В (MT), которая, в свою очередь, импортировала товары из Страны 1 у компании А без уплаты НДС; и (2) импортировала товары компании D из страны 1. Компания В в Стране 2 исчезает без уплаты НДС. Затем компания С совершает две поставки: (1) экспорт в Страну 3 для компании G — непосредственно связанной с мошенниками; и (2) внутреннюю поставку компании Е — непосредственно с мошенниками не связанной, которая в свою очередь экспортирует компании F — конечному потребителю в Стране 3. В Стране 2 возникает убыток по НДС, который не уплачен MT, а также из-за возмещения НДС непосредственно компании С или опосредованно компании Е, которая также связана с мошенниками.	
Внутренние продажи, оформленные как экспортные операции	В рамках этой схемы компания А в Стране 1 имитирует по документам экспорт товаров для компании В в Стране 2. При этом компания В может быть как непосредственно задействована в мошенничестве, так и не знать об этом (например, если ее идентификационные налоговые данные были похищены). Далее компания А продает товары на внутреннем рынке, не уплачивая НДС.	

Источник: составлено автором по данным¹

¹ The concept of Tax Gaps (2018), указ. соч., Р. 10—14; Keen & Smith (2007), указ. соч., Р. 13—15; Smith (2007), указ. соч., Р. 171; Fight against VAT fraud (2024), указ. соч.

Противодействие мошенничеству с НДС при трансграничных операциях

1. Меры налоговой политики. На сегодняшний день правительствами стран мира разработаны различные меры налоговой политики, направленные на решение проблемы незаконного возмещения НДС в рамках действующих систем НДС¹.

1.1. Налоговые режимы и механизмы

Реверсивный НДС (the VAT reverse charge). Применение реверсивного НДС в сделках B2B подразумевает ответственность покупателя, а не продавца за начисление и уплату НДС. Основная причина внедрения этого инструмента — борьба с карусельным мошенничеством, поскольку при реверсивном НДС налог, подлежащий уплате при продаже исчезающим продавцом (компания В в схеме 2 табл. 2.20) станет ответственностью покупателя — буферной компании (компания С в схеме 2 табл. 2.20).

В свою очередь, налог, подлежащий уплате при продаже товара компанией С брокерской компании (компания D в схеме 2 табл. 2.20) станет ответственностью последней. Применение нулевой ставки при последующем экспорте компанией А (схема 2 табл. 2.20) «компенсирует» налоговое обязательство компании D по ее покупкам у компании С, уменьшая сумму налоговых обязательств компании С, но без возмещения всей суммы НДС (net claims). Таким образом, возможность получения дохода за счет незаконных требований возврата налога фактически устраняется².

На сегодняшний день реверсивный налог на потребление применяется странами мира при налогообложении внешней торговли и ограничен отдельными товарами. Так, Австралия использует реверсивный механизм взимания налога с продаж (General Sales Tax, GST) при налогообложении трансграничных сделок с ценными металлами. В странах ЕС реверсивный НДС в рамках Союза применяется исключительно для трансграничных сделок B2B для ограниченного перечня товаров, в том числе, мобильных телефонов, компьютерных чипов, драгоценных металлов, микропроцессоров, автомобилей и другие товаров, в торговле которыми особо распространены карусельные схемы. В трансграничной торговле услугами реверсивный НДС используется для поставок услуг в цифровом формате, включая телекоммуникационные и услуги вещания³. Аналогичным образом, Великобритания использует реверсивный НДС в

¹ Фундаментальная реформа НДС, в основе которой лежала бы отмена нулевой ставки НДС при экспорте, здесь не рассматривается

² Smith (2007), указ. соч., P.175.

³ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. OJ L 347. 11.12.2006. Article 194, Article 199; Council Directive 2022/890 of 3 June 2022 amending Directive 2006/112/EC as regards the extension of the application period of the optional reverse charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services susceptible to fraud and of the Quick Reaction Mechanism against VAT fraud. OJ L 155. P.1—2

трансграничных сделках B2B для отдельных видов товаров и услуг, перечень которых схож с применяемым в ЕС.

Тем не менее, использование реверсивного механизма НДС при трансграничных операциях имеет ряд недостатков, ограничивающих его распространение.

1. Применение реверсивного НДС к ограниченному перечню товаров приводит к тому, что карусельные схемы «переходят» на другие товары.

2. Наличие в одной поставке товаров, к которым применяются различные механизмы взимания НДС, усложняет администрирование.

3. Реверсивный НДС, применяемый ко всем без исключения товарам и услугам в международной торговле, позволил бы избежать указанных проблем, однако, по сути, это превратило бы НДС в одноступенчатый налог с розничных продаж (*single-stage retail sales tax*), при котором уплата налога приостанавливается до тех пор, пока товары не будут проданы конечным потребителям. Это означает, что, прекращая постепенное накопление платежей НДС на различных этапах производства и распределения и вместо этого взимая все доходы от НДС при конечной продаже, система подвергается значительно большим рискам потери доходов из-за неучтенных продаж конечным потребителям. При налоге с розничных продаж налоговые поступления исчезают в полном объеме, если продажа конечным потребителям по каким-то причинам остается незадекларированной, тогда как при НДС потери ограничиваются разницей между НДС, подлежащим уплате при конечной продаже, и НДС, уже собранным на более ранних этапах¹.

Обратное удержание НДС (Reverse Withholding). Этот механизм предполагает непосредственную уплату покупателем (в сделке B2B) части или всего НДС, подлежащего уплате. Как и в случае с реверсивным НДС, продавец по-прежнему несет ответственность за уплату исходящего НДС, но получает вычет на сумму, удержанную покупателем. В зависимости от части НДС, которую покупатель должен удерживать, это уменьшит или даже исключит возможность получения доходов за счет незаконных требований о возмещении, поскольку компании-экспортеры самостоятельно уплатят часть или весь НДС за свои покупки, который они впоследствии законным образом вернут. Важным преимуществом этого механизма является возможность его применения страной в одностороннем порядке, без необходимости корректировки глобальных принципов взимания НДС, а ключевым недостатком — сложность доказать факт получения продавцом вычета для удержания только в том случае, когда сделка действительно состоялась. На сегодняшний день механизм обратного удержания НДС применяется в ряде стран Латинской Америки и Африки².

¹ Smith (2007), указ. соч., Р. 174—176; Buettner & Tassi (2023), указ. соч., Р. 849—850;

² Buettner & Tassi (2023), указ. соч., Р. 849—850

Система «счетов НДС» (VAT accounts). В рамках этой системы продавцы обязаны открыть отдельный банковский счет, на который они будут переводить сумму НДС, взимаемую со своих клиентов. Возврат НДС будет осуществляться только в том случае, если власти смогут проверить, что соответствующий платеж НДС был произведен. Похожий механизм применяется в Болгарии.

Обязательное присутствие третьей стороны в качестве гаранта уплаты НДС (compulsory use of a third party to guarantee VAT payments). Этот инструмент, использование которого предполагается в отраслях, наиболее подверженных карусельному мошенничеству, подразумевает, что потенциальный исчезнувший продавец должен получить гарантию третьей стороны о том, что он уплатит НДС. Основная сложность его применения на практике заключается в связанных с этим расходах: премия банкам и другим гарантам за риск неисполнения обязательств приведет к существенному росту бремени на законопослушные компании в данных отраслях¹.

1.2. Администрирование НДС

Применение SAF-T Standard Audit File for Tax — международного стандарта электронного обмена данными между организациями-налогоплательщиками и налоговыми органами, разработанный для упрощения и унификации налоговой отчетности. Используется в странах ЕС и ОЭСР.

Использование управляющих инструкций (Control Statements) — дополнений к декларациям по НДС. Это перечень продаж (иногда покупок) в электронном формате, которые налоговые органы могут сравнивать с декларациями по НДС и отчетами контрагентов с целью выявления расхождений. В среднесрочной перспективе предполагается их замена на электронные счета-фактуры по НДС, представляемые в режиме реального времени (e-invoice VAT reporting, E-invoicing) в рамках реализации инициативы ЕС «НДС в цифровую эпоху».

Инициатива «НДС в цифровую эпоху» (VAT in the Digital Age, ViDA). В декабре 2022 года Европейская комиссия опубликовала проект инициативы «НДС в цифровую эпоху», одной из главных целей которой продекларировано повышение устойчивости системы НДС стран ЕС к карусельному мошенничеству. 5 ноября 2024 г. Министры финансов стран ЕС дали политическое согласие на имплементацию мероприятий в рамках этой инициативы (табл. 2.21).

¹ Smith (2007), указ. соч., Р. 174—176

Таблица 2.21. Принципы и сущность инициативы ЕС «НДС в цифровую эпоху»

Принцип	Сущность	Этапы внедрения и их основное содержание
Требования к цифровой отчетности (Digital Reporting Requirements, DRR)	Внедрение e-invoicing и создание систем цифровой отчетности с целью упрощения обмена налоговой информацией между странами ЕС, стандартизации процессов e-invoicing во всех государствах-членах, сокращению масштабов мошенничества при уплате НДС.	2025: — Внедрение e-invoicing во всех странах ЕС для внутренних транзакций B2B и B2C. Июль 2030: — E-invoicing станет обязательным для внутренних транзакций B2B и B2C и операций с реверсивным НДС. — Национальные системы e-invoicing должны быть приведены в соответствие со стандартами ЕС (до января 2035 года) — Предприятия-плательщики НДС должны выставлять электронные счета (в стандартном формате ЕС) в течение 10 дней с момента поставки товаров или услуг (или после оплаты, если она была произведена раньше).
Платформенная экономика (Platform Economy)	Оптимизация взимания НДС на различных онлайн-платформах, многие из которых в настоящее время не облагаются НДС, поскольку предоставляются физическими лицами или малыми предприятиями, которым не требуется регистрироваться для уплаты налога.	Январь 2023 (опционально — июль 2028): — Вводится категория «предполагаемого поставщика» («deemed supplier») — лица, использующего электронный интерфейс (онлайн-платформу) для поставки товаров и услуг, зарегистрированного в качестве плательщика НДС. — Онлайн-платформы, предлагающие пассажирские перевозки или краткосрочную аренду жилья, будут отвечать за сбор НДС с клиентов и его уплату от имени поставщиков услуг, которые не занимаются этим самостоятельно.
Единое окно (One-Stop Shop, OSS) для регистрации НДС	Создание единой системы регистрации [для уплаты] НДС (single VAT registration system, SVR), позволяющую компаниям управлять своими налоговыми обязательствами по всему ЕС с помощью единой регистрации с целью упрощения уплаты налога для компаний, работающих в нескольких юрисдикциях	Июль 2028: — Внедрение реверсивного НДС при работе с «не учрежденными» (non-established) поставщиками — лицами, поставляющими товары или услуги и не имеющими постоянного представительства в государстве. — Расширение сферы действия OSS на: • продажи B2C электроэнергии или газа, в пределах страны; • движение запасов в пределах ЕС, предназначенных для последующих прямых продаж потребителям.

Источник: составлено автором по данным¹

¹ VAT in the Digital Age (ViDA). 2024. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-digital-age-vida_en; EU Proposals for VAT in the Digital Age (ViDA). 10.02.2023. URL: https://www.ey.com/en_gr/technical/tax/tax-alerts/eu-proposals-for-vat-in-the-digital-age-vida; Political agreement reached on the EU's VAT in the Digital Age Proposal. 05.11.2024. URL: <https://www.meijburg.com/news/political-agreement-reached-eus-vat-digital-age-proposal>;

В контексте противодействия мошенничеству с НДС в трансграничных сделках предполагается, что реализация этих мер приведет к сокращению его масштабов вследствие возможности получения информации в реальном времени и роста эффективности налогового контроля за счет усовершенствованных систем анализа рисков, а также сократит расходы на соблюдение налогового законодательства (ожидаемая экономия составит 4,3 млн евро)¹.

2. Административное и институциональное сотрудничество стран в целях противодействия уклонению от уплаты НДС в трансграничной торговле (на примере государств ЕС). Сотрудничество и обмен информацией по НДС для борьбы с трансграничным мошенничеством в странах ЕС происходит, прежде всего, в рамках общеевропейской системы по борьбе с уклонением от уплаты налогов — Eurofisc, созданной в 2010 г. На сегодняшний день она включает представителей 27 стран-членов ЕС и Норвегии. Основная деятельность Eurofisc включает совместную обработку и анализ данных по НДС; координацию действий на основании этого анализа; обеспечение доступа к данным об импорте, освобожденном от НДС; обмен информацией непосредственно с Европолом (полицейской службой ЕС) и OLAF (Европейским бюро по борьбе с мошенничеством). Должностные лица Eurofisc могут предпринимать соответствующие действия на национальном уровне, например, официально запрашивать необходимую информацию, проводить аудит, отменять регистрацию плательщиков НДС².

Одним из ключевых инструментов деятельности Eurofisc является сетевой анализ транзакций (Transaction Network Analysis, TNA) — система обеспечения доступа к информации о трансграничных транзакциях в странах ЕС и использующая инструменты интеллектуального анализа данных для выявления налогового мошенничества, включая карусельные схемы. С использованием TNA, помимо прочего, определяются агрегированные показатели противодействия мошенничеству с НДС в трансграничных сделках (табл. 2.22).

¹ ViDA (VAT in the Digital Age) — The European Union Reaches an Agreement on Digital VAT Measures. 22.11.2024. URL: <https://edicomgroup.com/blog/vida-the-european-union-promotes-b2b-electronic-invoicing>

² Eurofisc. 2024. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-and-administrative-cooperation/eurofisc_en

**Таблица 2.22. Показатели противодействия мошенничеству с НДС
в трансграничной торговле стран ЕС (на основе данных TNA)**

Агрегированный показатель WF1 включает данные по карусельному мошенничеству с НДС и, начиная с 2021 года, по мошенничеству в рамках таможенной процедуры CP42 — механизма, который используется импортером из ЕС для освобождения от уплаты НДС в том случае, если товар впоследствии поставляется в другую страну ЕС; в подобных ситуациях НДС подлежит уплате в последнем пункте назначения.				
	2020	2021	2022	2023
Сумма выявленных мошеннических или подозрительных транзакций, € млн. WF1	3 300	8 100	10 874	12 735
Сумма выявленных мошеннических транзакций по CP42, € млрд.		1,5	1,2	2,0
Количество идентифицированных мошенников в схемах с НДС WF1	2 093	2 161	2 907	3 492
Количество подозреваемых в совершении мошеннических действий, снятых с учета как плательщики НДС WF1	495	775	1 942	2 352
Количество выявленных эпизодов с карусельными схемами			1 953	2 296
Количество сетей торговых компаний, рассматриваемых как высоко-рисковые с точки зрения мошенничества (минимум 5 участников) WF1			116	121
Количество компаний, задействованных в мошеннических эпизодах в странах ЕС WF1			632	582

Источник: составлено автором по данным Eurofisc outcomes

Для контроля трансграничных платежей в рамках электронной торговли, осуществляемых поставщиками платежных услуг (payment service providers, PSP), с 01 января 2024 г. в ЕС используется Центральная электронная систему платежной информации (Central Electronic System of Payment information, CESOP) — режим автоматического обмена информацией о соответствующих транзакциях между государствами-членами. Поставщики платежных услуг обязаны передавать информацию о клиентах (бенефициарах), получающих свыше 25 трансграничных платежей в квартал, налоговым органам соответствующих стран ЕС. В соответствии с правилами защиты данных, предоставляется только информация о самих бенефициарах и суммах полученных платежей; сведения о клиентах бенефициаров и целях платежа не передаются. Эта информация через Eurofisc направляется экспертам по борьбе с мошенничеством стран-членов с целью выявления иностранных продавцов, которые не регистрируются в стране назначения или продавцов, занижающих суммы сделок¹.

¹Commission Implementing Regulation (EU) 2022/1504 of 6 April 2022 laying down detailed rules for the application of Council Regulation (EU) No 904/2010 as regards the creation of a central electronic system of payment information (CESOP) to combat VAT fraud

Заключение. В целом, меры налоговой политики, административное и институциональное сотрудничество, реализуемые в целях противодействия незаконной деятельности, наряду с преимуществом в виде сокращения масштабов мошенничества с НДС, имеют важный недостаток, проявляющийся в возникновении негативных экстерналий. Эти эффекты заключаются в том, что сложность исполнения налоговых процедур, бюрократия, увеличение сроков выплат возмещения НДС и т.д. негативно отражаются на деятельности законопослушных экономических агентов. Поэтому основной задачей при разработке и имплементации мер противодействия мошенничеству с НДС является поиск баланса между сокращением дополнительного бремени администрирования НДС на бизнес в целом, защитой самого бизнеса от мошенничества и минимизацией потерь государственного дохода от противоправных действий.

2.6. Влияние офшорных юрисдикций и территорий на уклонение от уплаты налогов (на примере морского судоходного бизнеса)

Все на свете функционально,
а особенно то, что решительно ничему не служит.
Станислав Ежи Лец

Офшорные юрисдикции, что в переводе с английского означает «вне границ», имеют богатую историю, играют важную роль в мировом и российском судоходном бизнесе, учитывая особенности этой отрасли.

Международные правовые нормы устанавливают обязательное правило, согласно которому каждое морское судно должно быть зарегистрировано в реестре. Без такой регистрации судно не считается существующим в правовом поле.

Государственные судовые реестры делятся на национальные или «закрытые», регистрирующие суда, принадлежащие только резидентам — физическим и юридическим лицам, и «открытые», которые доступны для всех желающих. В российской и международной практике морского судоходства существуют различные экономические и организационные условия, включая возможность регистрации судна в реестре иностранного государства, не связанного с местом нахождения судовладельца. В деловом обороте это называется «удобный флаг» (flag of convenience — FOC), что означает, что судно работает под гражданским флагом государства, в реестре которого оно зарегистрировано.

Привлекательность офшорных юрисдикций. Офшорные зоны привлекательны для судовладельцев, поскольку предлагают льготный режим налогооб-

ложения, простоту регистрации судов и часто не требуют раскрытия информации при проведении финансовых операций.

По оценкам экспертов, значительная часть мирового тоннажа зарегистрирована под «удобными флагами». Только на шесть таких государств приходится 48% всего мирового тоннажа¹. Массовый переход национального флота России в офшоры был отмечен в начале 90-х гг. в период демополизации экономики страны. Тогда доля наших судов под иностранными флагами составляла 18,4% от общего дедвейта, а к началу 2005 г. достигла 58%. Таким образом, за период с 1995 по 2004 гг. морской торговый флот России сократился более чем в 3,5 раза². Фактически это уклонение от уплаты налогов в России.

Привлекательная система налогообложения под «удобным флагом», включая низкую плату за регистрацию, незначительные налоги или их полное отсутствие, а также возможность использования дешевой рабочей силы, предоставляла судовладельцам значительные финансово-экономические преимущества.

Нормативно-правовая база регистрации морских судов. Эта база в таких зонах имеет следующие основные элементы:

1) законодательство о судоходстве. Подобные государства имеют специальные законы, регулирующие регистрацию судов, включая требования к документам, техническим характеристикам и безопасности;

2) государственные органы. Каждая юрисдикция создает морскую администрацию или регистратор, отвечающий за судовую регистрацию, выдачу сертификатов и соблюдение международных стандартов;

3) требования к собственности. Некоторые страны требуют, чтобы судно принадлежало юридическим или физическим лицам, зарегистрированным в офшоре;

4) международные документы. Следует учитывать обязательства по международным конвенциям, таким как SOLAS (Сохранение жизни на море) и MARPOL (О предотвращении загрязнения с судов), которые могут влиять на регистрацию судов;

5) налоговые и пошлинные аспекты. Офшорные зоны часто имеют льготные налоговые режимы и минимальные пошлины на регистрацию судов;

¹ Веретенников В.А. Международно-правовое регулирование использования «Удобного флага»: проблемы и перспективы // Развитие общественных наук российскими студентами. 2017. № 6.

² Лаврентьева Е.А., Плавинская Г.А. Налоговые аспекты развития российского международного реестра судов // Транспорт Российской Федерации. Журнал о науке, практике, экономике. 2015. № 1 (56).

6) правила классификации. Суда должны соответствовать стандартам классификационных обществ, что также учитывается при регистрации.

Эти элементы определяют порядок регистрации и эксплуатации морских судов в офшорах, делая процесс более привлекательным для судовладельцев.

В России к нормативно-правовой базе регистрации морских судов относятся: (1) ратифицированные Российской Федерацией международные конвенции и соглашения¹; (2) Кодекс торгового мореплавания Российской Федерации — устанавливает общие правила и требования к регистрации судов и прав на них²; (3) порядок и процедуры регистрации судов, прав на них и сделок с ними в морских портах России³.

Распространение регистрации морских судов в офшорных юрисдикциях обусловлено несколькими факторами. В первую очередь, налоговыми льготами: минимальные налоги на доходы и отсутствие налогов на прибыль, что снижает затраты для судовладельцев. Процесс регистрации судов в офшорах часто проще и быстрее по сравнению с традиционными «закрытыми» реестрами, что привлекает бизнес. Многие юрисдикции обеспечивают высокий уровень конфиденциальности для владельцев судов, что может быть важным для защиты личной информации. В офшорных юрисдикциях часто отсутствуют строгие требования к национальной принадлежности владельцев судов, что создает возможности для международных инвесторов. Такие страны, как Панама, Либерия и Мальта, предлагают высококачественные услуги по регистрации и управлению судами, что способствует росту их популярности. Такие юрисдикции, как правило, обеспечивают правовую защиту и стабильную среду, что важно для инвесторов.

Приведенные выше условия способствуют значительному росту числа зарегистрированных судов в офшорах, что делает их привлекательными для судовладельцев и операторов на глобальном уровне.

Ниже приведены самые распространенные для судовладельцев юрисдикции по количеству зарегистрированных судов и общему тоннажу (табл. 2.23).

¹ <https://mintrans.gov.ru/documents/7/6491?type=>

² «Кодекс торгового мореплавания Российской Федерации» от 30.04.1999 № 81-ФЗ (ред. от 22.06.2024) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2024)

³ Приказ Минтранса России от 19.05.2017 № 191 «Об утверждении Правил государственной регистрации судов, прав на них и сделок с ними в морских портах и централизованного учёта зарегистрированных судов»

Таблица 2.23. Распространенные офшоры для судовладельцев

<i>№ n/n</i>	<i>Юрисдикция</i>	<i>Дедвейт (1000 GRT)</i>	<i>Количество зарегистрированных судов</i>
1.	Панама	365,096	8174
2.	Либерия	378,346	4821
3.	Маршалловы острова	299,170	4180
4	Республика Корея	18,894	2149
5.	Вьетнам	12,434	1973
6.	Мальта	109,001	1957
7.	Багамские острова	72,674	1274
8	Греция	59,016	1215
9.	Кипр	31,164	1005
10.	Иран	20,723	965

Каждая из этих юрисдикций обладает своими уникальными характеристиками и условиями, а выбор зависит от конкретных потребностей судовладельца. Перед принятием решения важно провести детальный анализ.

Панама. Одним из крупнейших офшоров является Панама, через которую проходят важнейшие международные торговые пути, это крупный центр финансовых, банковских услуг. Законодательство обеспечивает строжайшее сохранение финансовой тайны. Действует «открытый реестр», который регистрирует суда независимо от гражданства их собственника. На 2023 год по открытым источникам под панамским флагом зарегистрировано более 8 000 судов¹. Этот морской регистр привлекает умеренными регистрационными пошлинами, упрощенными процедурами регистрации, отсутствием налогов при продаже судов, отсутствием налога на прибыль от зарубежных морских коммерческих перевозок. Нет ограничения в отношении собственности или возраста судов, которые могут быть зарегистрированы любым владельцем независимо от гражданства или места жительства.

Либерия. Известна своим морским регистром, который занимает второе место по количеству зарегистрированных судов и первое по тоннажу. В данной юрисдикции офшорные компании освобождены от налогов на прибыль, полученной вне страны.

Багамские острова. Они интересны судовладельцам отсутствием налогов на прибыль и дивиденды, а также высоким уровнем конфиденциальности и защиты активов.

Кипр. Одним из ведущих морских регистров в Европе является Кипр, преимущества которого включают: льготный налоговый режим: корпоративный

¹ Отраслевой портал Российское судоходство» URL: <https://rus-shipping.ru/ru/flag/news/?id=52654>

налог на прибыль — один из самых низких в Европейском союзе (ЕС); отсутствие налогов на дивиденды; широкий доступ к услугам: развитая инфраструктура и возможность оперативного технического обслуживания судов; поддержка от государства для судоходных компаний. Кипр также является членом ЕС, что придает дополнительную легитимность и защищенность зарегистрированным судам.

Мальта. На Мальте для судовладельцев предлагается ряд налоговых льгот, а также очень развита инфраструктура для обслуживания судов.

Южная Корея. Эта страна не является традиционным офшором для судовладельцев, однако, там существуют определенные налоговые льготы и программы поддержки для судоходных компаний. При этом, не предлагается такого же уровня конфиденциальности или минимизации налоговых обязательств, как, например, Панама или Багамы.

Тем не менее, Южная Корея имеет развитую судостроительную отрасль и хорошо зарегулированный морской сектор, что важно для судовладельцев, особенно тех, кто заинтересован в регистрации судов, которые будут эксплуатироваться в этом регионе или в международной торговле.

Ключевыми аспектами регистрации судов в Корею являются:

- налогообложение. Налоги могут быть выше, чем в традиционных офшорных юрисдикциях, но предоставляются налоговые льготы для судов, зарегистрированных в стране;
- государственное регулирование. Имеются строгие стандарты безопасности и экологические нормы, что положительно для судовладельцев, стремящихся к соблюдению международных стандартов;
- инфраструктура: Развитая инфраструктура для поддержки судоходных компаний и судовладельцев.

Обобщая, правомерно выделить ключевые привлекательные налоговые преимущества офшорных юрисдикций для морского судоходного бизнеса:

- международные соглашения. Налоговые соглашения между офшорами и другими странами могут различаться, что влияет на налогообложение доходов, полученных от морских операций;
- низкие налоги. Предлагаются минимальные или нулевые ставки налога на прибыль, что привлекает компании к регистрации в таких регионах. В некоторых юрисдикциях (например, Панама, Либерия, Мальта) существуют специальные налоговые режимы для морских компаний, включая освобождение от налогов на доходы от международных перевозок;

- гибкость в структуре бизнеса. Некоторые юрисдикции (например, Кипр, Сингапур, Гибралтар) предлагают налоговые льготы для определенных видов деятельности, что позволяет создавать специализированные структуры;
- конфиденциальность. Обеспечивается высокий уровень защиты корпоративной конфиденциальности.

Белиз. Белиз отличается прогрессивной системой регистрации судов. Совершенная правовая база, высокопрофессиональные кадры, развитая коммерческая и банковская инфраструктура делают страну потенциальной базой для международной торговой и финансовой деятельности. В регистре Белиза зарегистрировано более 1500 судов. Предлагается мировому морскому сообществу эффективный порядок предоставления услуг, современная телекоммуникационная система, низкий уровень регистрационных взносов и налогообложения. С целью привлечения владельцев яхт предложена положительно отличающаяся система регистрации такого типа судов. Единовременный регистрационный взнос составляет \$750, а последующие ежегодные взносы — \$500 независимо от размеров судна. Это существенно ниже, чем в других странах.¹

Систематизированные условия создают привлекательность для ведения морского бизнеса, но важно учитывать возможные юридические риски и необходимость соблюдения международных стандартов.

Согласно российскому законодательству, судно может быть зарегистрировано в одном из шести реестров: Государственном судовом реестре, реестре маломерных судов, бербоут-чартерном реестре, Российском международном реестре судов (РМРС), Российском открытом реестре судов, реестре строящихся судов².

На начало 2022 г. национальный и контролируемый флот России составил 1506 судов, из которых под флагом России — 1248 единиц и под иностранным флагами, контролируемые Россией — 258 единиц³.

Сравнительный анализ условий регистрации и налогообложения. Сравнительный анализ налогообложения судоходной деятельности, зарегистрированных в Государственном судовом реестре России, и офшорных юрисдикциях показывает существенные различия, которые могут влиять на выбор места для регистрации и эксплуатации судов. Основные аспекты представлены в табл. 2.24.

¹ Вахлягин Н., Зайцев А. Флаг на мачте. Обзор законодательств иностранных государств о регистрации морских судов // Морские вести России, № 18. 2021. С. 4—10

² Кодекс торгового мореплавания Российской Федерации от 30.04.1999 № 81-ФЗ (с изм. и доп.), ст. 33, п. 1.

³ Морской транспортный флот, контролируемый Россией. Справочник, АО «ЦНИИМФ», 2022. 107 с.

Таблица 2.24. Сравнительный анализ условий регистрации и налогообложения судоходной деятельности в России (Государственный судовой реестр) и в офшорных зонах

<i>Российская Федерация</i>	<i>Офшорные юрисдикции</i>
1. Регистрация судов и пошлины	
Процесс регистрации судов может быть более сложным и требует значительных затрат на соблюдение норм и стандартов, а также уплаты пошлин и сборов.	Регистрация может происходить быстрее и более эффективно, с использованием меньшего объема документов и по более низким тарифам.
2. Налог на прибыль организаций	
Стандартная ставка налога на прибыль составляет 20%. Для судоходных компаний, осуществляющих международные перевозки, существуют специальные налоговые льготы и возможность применения упрощенной системы налогообложения, но они могут быть ограничены определенными условиями (например, не менее 50% доходов компании должно быть получено от международных перевозок)	В большинстве офшорных юрисдикций (например, Панама, Либерия, Мальта) налог на прибыль для судоходных компаний может быть минимальным (1%) или полностью отсутствовать для доходов от международных перевозок.
3. Налог на добавленную стоимость (НДС)	
На международные перевозки НДС применяется по ставке 0%, однако, услуги и товары, полученные на территории России, облагаются по 20% НДС.	Многие офшоры (например, Бермуды, Багамы, Каймановы острова) не имеют НДС или аналогичных налогов, что снижает операционные расходы компаний.
4. Налог на имущество организаций	
Региональный налог. Максимальная ставка 2,2%.	Многие офшорные юрисдикции, такие как Бермуды, Багамы и Каймановы острова, часто не взимают налог на имущество или имеют очень низкие ставки.
5. Транспортный налог	
Региональный налог. Налоговые ставки могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов РФ, но не более чем в десять раз от базовых, указанных в Налоговом кодексе РФ.	Транспортный налог отсутствует в большинстве офшорах (Каймановы острова, Бермуды, Сент-Люсия, Гренада, Багамы, Сент-Винсент и Гренадины).
6. Страховые взносы в Социальный фонд России	
Выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию, в рамках трудовых отношений, подлежат обложению по общему тарифу 30%.	В некоторых офшорных юрисдикциях могут существовать обязательные требования к страхованию членов экипажа, включая медицинскую страховку и страховку от несчастных случаев. Однако эти требования могут быть менее строгими по сравнению с другими странами. Так, например, Гренада, острова Теркс и Кайкос требуют наличия медицинской и страховки от несчастных случаев для членов экипажа судов, зарегистрированных в этих странах.

Окончание табл. 2.24

<i>Российская Федерация</i>	<i>Офшорные юрисдикции</i>
7. Правовая среда и стабильность	
Налоговая система сложная, многоуровневая и часто изменяющаяся, что создает риски для инвесторов.	Многие офшоры имеют простые и стабильные правовые системы, ориентированные на привлечение иностранных инвесторов и судоходных компаний.
8. Конфиденциальность	
Существуют требования по раскрытию информации о владельцах и конечных бенефициарах, что снижает уровень конфиденциальности.	Предлагается высокий уровень конфиденциальности для владельцев судов, что привлекает инвесторов.
9. Гибкость в отношении структуры собственности	
Требования могут включать наличие акционеров и директоров, зарегистрированных в стране или имеющих гражданство.	Допускаются более гибкие структуры собственности и управление, что позволяет создать международные холдинговые структуры.

В табл. 2.24 приведены общие организационные и налоговые условия для российского морского бизнеса. С 2006 г. в нашей стране в противовес офшорным зонам действует особый режим российского международного реестра судов. Основной целью РМРС является обеспечение благоприятного инвестиционного климата для судоходных компаний, возврата судов под отечественный флаг, повышение конкурентоспособности российского флота на международном рынке.

За регистрацию и ежегодное подтверждение судов в РМРС уплачивается государственная пошлина, размер которой устанавливается в зависимости от валовой вместимости судна (табл. 2.25)¹.

**Таблица 2.25. Размер госпошлины за регистрацию
(подтверждение регистрации) судов в РМРС**

<i>Валовая вместимость судна</i>	<i>Регистрация судов</i>	<i>Перерегистрация судов</i>
Самоходное судно с главным двигателем мощностью не менее 55 кВт и валовой вместимостью до 3000 единиц включительно или несамоходного судна валовой вместимостью от 80 до 3000 единиц включительно	85 000 руб. + 9,4 руб. за каждую единицу валовой вместимости	

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с изм. и доп.), пп. 108—109 п. 1 ст. 333.33

Окончание табл. 2.25

<i>Валовая вместимость судна</i>	<i>Регистрация судов</i>	<i>Перерегистрация судов</i>
Самоходное судно с главным двигателем мощностью не менее 55 кВт и валовой вместимостью до 8000 единиц включительно или несамоходного судна валовой вместимостью от 80 до 8000 единиц включительно при ежегодном подтверждении регистрации		25000 руб. + 22,4 руб. за каждую единицу валовой вместимости
Свыше 3 000 единиц до 8 000 включительно	87 000 руб. + 8,8 руб. за каждую единицу валовой вместимости	
Свыше 8 000 единиц до 20 000 включительно	155 000 руб. + 5,0 руб. за каждую единицу валовой вместимости	140 000 руб. + 14,2 руб. за каждую единицу валовой вместимости
Свыше 20 000 единиц	215 000 руб. + 3,2 руб. за каждую единицу валовой вместимости	
Свыше 20 000 единиц до 45 000 единиц включительно		330 000 руб. + 9,2 руб. за каждую единицу валовой вместимости
Свыше 45 000 единиц		420 000 руб. + 8 руб. за каждую единицу валовой вместимости

Определяющим аспектом для РМРС стала применяемая система льготного налогообложения, особенности которой представлены в табл. 2.26.¹

Таблица 2.26. **Налогообложение деятельности судов, зарегистрированных в РМРС**

<i>Налоги, страховые взносы, таможенные платежи</i>	<i>Деятельность судов, зарегистрированных в РМРС</i>		
	<i>эксплуатация</i>	<i>ввоз</i>	<i>реализация построенных судов</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Государственная пошлина	Уплачивается за регистрацию и ежегодное подтверждение		
Таможенные пошлины	Не предусмотрены	Таможенная льгота При исключении из РМРС таможенная пошлина подлежит уплате	Не предусмотрены
Налог на добавленную стоимость	Уплачивается в установленном порядке	Не подлежит налогообложению	Ставка 0%

¹ Механизмы и эффекты преференциального налогообложения юридических лиц: монография под ред. И.А. Майбунова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2024. 351 с.

Окончание табл. 2.25

1	2	3	4
Налог на прибыль организаций	Не учитываются доходы и расходы	Не предусмотрены	
Налог на имущество организаций	Не являются объектом налогообложения		
Транспортный налог			
Страховые взносы в Социальный фонд России	Льготный тариф — 0%		

Создание РМРС¹ с льготным режимом налогообложения повлекло рост почти в 2,5 раза количества судов, зарегистрированных в нем, а дедевейт флота увеличился более чем в 4,5 раза.

Сравнительный анализ налогообложения морской судоходной деятельности в России и офшорных юрисдикциях показывает, что в России существуют налоговые режимы, предоставляющие льготное налогообложение. Однако эти условия пока не сопоставимы с условиями крупных мировых держателей тоннажа, таких, как Панама, Либерия, Мальта и другие.

Торговый флот России включает порядка 1400 судов, из них значительная часть зарегистрирована под удобными флагами Либерии, Мальты, Кипра и Панамы². В мире создана система, которая позволяет судовладельцам без ограничений выбирать законы (флаг) той страны, которые их больше устраивают, предоставляя преференции и налоговые льготы.

На октябрь 2023 г. существует более 90 действующих соглашений об избежание двойного налогообложения, заключенных Россией с различными странами. При этом, с 2022 г. Россия расторгла несколько таких соглашений, например, с Нидерландами, Люксембургом, Швейцарией, Италией, Финляндией, Чехией, Мальтой, Эстонией. Это связано с изменением налоговой политики и попыткой России противостоять возможному уходу капитала и доходов от налогообложения.

Заключение. Перспективы привлечения морского бизнеса под юрисдикцию Российской Федерации могут включать несколько ключевых направлений и инициатив: (1) снижение бюрократических барьеров, упрощение процедур и сокращение сроков регистрации судов; (2) увеличение или исключение воз-

¹ Федеральный закон от 07.11.2011 № 305-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с реализацией мер государственной поддержки судостроения и судоходства»

² Для чего России необходим сильный морской торговый флот. lavdok.mirtesen.ru/blog/43610378457/Dlya-chego-Rossii-neobhodim-silnyi-morskoy-torgovyyi-flot

растного ценза судов, для регистрации в РМРС. Сейчас суда должны быть не старше 15 лет; (3) развитие портовой инфраструктуры и услуг, связанных с судоходством, например, доступ к портам, техническому и информационное обслуживанию флота и другие; (4) более четкие процедуры контроля за соблюдением международных стандартов безопасности и экологии; (5) повышения уровня конфиденциальности для судовладельцев; (6) предоставление субсидий или грантов для компаний, которые планируют инвестировать в российский морской бизнес, включая строительство нового флота или модернизацию существующего; (7) стимулирование налогообложения на уровне субъектов РФ, предоставление регионам полномочий для внедрения местных налоговых льгот или стимулов для морского бизнеса может активизировать конкуренцию между регионами и привлечь больше компаний.

Офшорные юрисдикции для судоходства в мире и в России являются сложившейся морской практикой, которая проверена временем. Для привлечения флота по российский флаг необходимо создать правовые и организационные условия сопоставимые со странами «удобного флага».

2.7. Влияние величины бизнеса на масштабы уклонения от уплаты налогов

Из дома реальности легко забраться в лес математики,
но лишь немного способны вернуться обратно.
Хуго Штейнхаус

Справедливость налогообложения является общепризнанным, «классическим» принципом налогообложения, сформулированным А. Смитом¹. Выделяют различные аспекты справедливости налогообложения, в частности справедливость по горизонтали, предполагающую, что индивидуумы, обладающие равной платежеспособностью, должны иметь равные налоговые обязательства². Вместе с тем этот принцип входит в резонанс с налоговыми система большинства стран в связи с тем, что созданы специальные режимы для малого бизнеса, которые предполагают более льготные условия уплаты налогов на сниженном по сравнению с общим режимом уровне.

¹ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов М.: Эксмо, 2009. С. 761.

² Энциклопедия теоретических основ налогообложения / Под ред. И.А. Майбунова и Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. С. 368.

Основными причинами создания меньшего налогового бремени для малого бизнеса является объективная сложность уплачивать налоги на общем уровне для развивающегося бизнеса небольшого размера, а также экономия на издержках проверки соблюдения налогового законодательства.

В 2000-е гг. в России специальные режимы налогообложения имели целью привлечь к налоговой обязанности тех бизнес-единиц, которые в силу специфики своей деятельности обладают наиболее широкими возможностями уклоняться от уплаты налога, а контроль за этими предприятиями и предпринимателями настолько дорогостоящий и трудоемкий, что по расходам может быть сопоставим с доходами, выявляемыми по итогам проверки. Для видов деятельности (преимущественно сферах услуг), предполагающих расчет наличными деньгами, что создавало широкие возможности ухода от налогов, предполагалось обязательное применение режима в виде уплаты единого налога на вмененный доход.

Вместе с тем, еще в конце 2000-х гг. Министерство финансов Российской Федерации признавало, что, с одной стороны, специальные налоговые режимы «позволили в значительной степени снизить налоговую нагрузку на малый бизнес, что повлекло за собой развитие производства, расширение инвестиционной деятельности, а упрощение налогообложения не только снизило издержки налогоплательщиков на ведение налогового и бухгалтерского учета, но и повысило административную эффективность налогообложения. Указанные меры создали стимулы для перехода субъектов предпринимательской деятельности на специальные налоговые режимы, в том числе из сферы «теневого» бизнеса. За 2002—2007 гг. (на начало года) количество налогоплательщиков, применяющих указанные специальные налоговые режимы увеличилось с 2,0 млн до 3,7 млн (из них 1,0 млн — организации) или в 1,8 раза, а поступления налогов, уплачиваемых в связи с применением этих режимов, выросли в 3,3 раза¹». С другой стороны, действие специальных налоговых режимов не только не приводит к снижению издержек субъектов малого предпринимательства на исполнение налогового законодательства, но создает возможности для уклонения от налогообложения².

¹ Министерство финансов РФ. Основные направления налоговой политики на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов.

² Министерство финансов РФ. Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008—2010 гг. Одобрены на заседании Правительства Российской Федерации (протокол от 2 марта 2007 г. № 8).

По данным на начало 2025 г. 58% всех бизнес-единиц в России представлено индивидуальными предпринимателями (табл. 2.27). При этом к субъектам малого и среднего предпринимательства не относятся 29% организаций и 3% индивидуальных предпринимателей. Наиболее распространены микропредприятия — 64% организаций и 96% индивидуальных предпринимателей.

Таблица 2.27. Количество юридических лиц и индивидуальных предпринимателей в Едином государственном реестре юридических лиц и индивидуальных предпринимателей по состоянию на 01.01.2025 г.

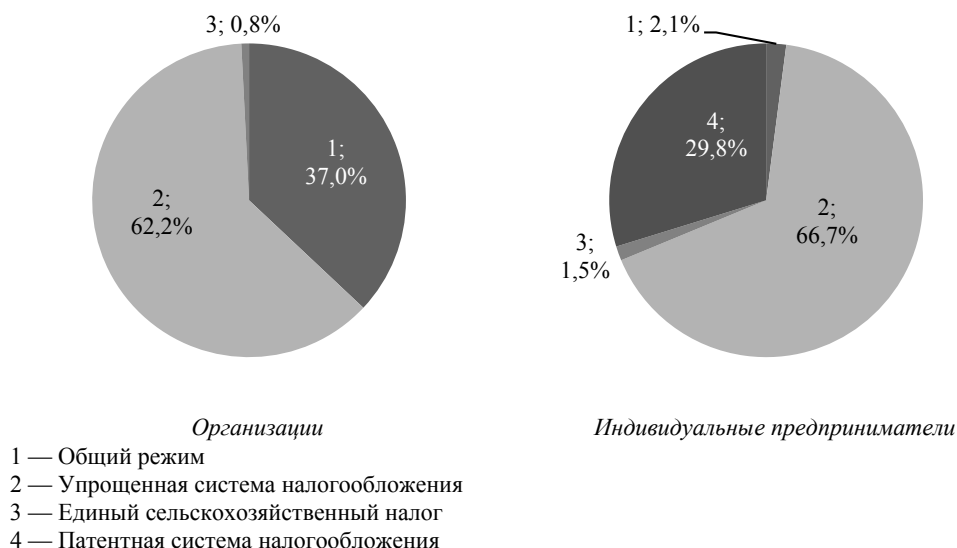
<i>Виды предприятий</i>	<i>Организации в Едином государственном реестре юридических лиц, ед.</i>	<i>Индивидуальные предприниматели в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, ед.</i>
Микропредприятие	2 068 416	4 392 590
Малое предприятие	193 678	31 452
Среднее предприятие	20 365	525
Предприятия, не отнесенные к субъектам малого и средне- го предпринимательства	950 018	130 797

Источник: составлено по данным Единого реестра субъектов малого и среднего предпринимательства, Единого государственного реестра юридических лиц, Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей. URL: <https://ofd.nalog.ru/>; https://www.nalog.gov.ru/m78/related_activities/statistics_and_analytics/regstats/

Данные о распределении российского бизнеса по размеру предприятий отражены и в численности организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы (рис. 2.14).

С 2025 г. в связи с расширением параметров применения упрощенной системы налогообложения, доля бизнеса, применяющего общий режим налогообложения, сократится.

Моделирование факторов и причин уклонения от уплаты налогов, получившее широкое распространение во второй половине XX в. первоначально рассматривало решение отдельных индивидуумов и касалось в первую очередь налога на доходы физических лиц. Исследования уклонения от уплаты налогов организациями получили свое распространение в 2000—2010-е гг., что связано с повышением доступности данных об уплате налогов компаниями и массовых опросов.

Рис. 2.14. Применение режимов налогообложения в России в 2023 г.¹

Исследовательский бэкграунд. Одной из гипотез, которую оценивали авторы, является предположение, что степень уклонения от уплаты налогов снижается с ростом масштабов бизнеса. Отдельным исследовательским вопросом является обоснование причин такого снижения.

Хиббс и Пикulesку² в исследовании налогового поведения компаний по данным Всемирного банка (World Business Environment Survey (WBES))³ обосновывали, что уклонение от уплаты налогов связано с низкой оценкой значимости для конкретного бизнеса формальных регулирующих институтов. World Business Environment Survey проводился Всемирным банком в 1999—2000 гг. и представ-

¹ Составлено по: Отчету о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль ФНС России № 5-П, Отчету о налоговой базе и структуре начислений по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения ФНС России № 5-УСН, Отчет о налоговой базе и структуре начислений по единому сельскохозяйственному налогу ФНС России № 5-ЕСХН, Отчет о количестве индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и выданных патентов на право применения видов предпринимательской деятельности ФНС России № 1-Патент, Единый государственный реестр юридических лиц, Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей

² Hibbs D.A., Piculescu, V. Tax Toleration and Tax Compliance: How Government Affects the Propensity of Firms to Enter the Unofficial Economy // American Journal of Political Science. 2010. № 54. Pp. 18—33. <https://doi.org/10.1111/j.1540—5907.2009.00415.x>

³ Batra G., Kaufmann D., Stone A. Investment Climate Around the World: Voices of the Firms from the World Business Environment Survey. 2023. <http://hdl.handle.net/10986/15143>

лял собой опрос респондентов из более 10 000 компаний в 80 странах; вопросы включали оценку отношения к коррупции, нормативно-правовому регулированию, политической неопределенности, защитой прав интеллектуальной собственности и т.п. Хиббс и Пикулеску обосновали, что так как более крупный бизнес ощущает выгоды от формальных институтов и их услуг, они более склонны платить налоги для поддержания существующих институтов. Малый бизнес, наоборот, предполагая отсутствие особой потребности в формальных институциональных услугах, не видит необходимости соблюдать налоговое законодательство.

Расширение базы опросов Всемирного банка (в формате Business Environment and Enterprise Performance Survey (BEEPS), обобщающим информацию о 125 000 компаний в 140 странах) стало основой для дальнейших исследований. В частности, в 2017 г. были опубликованы результаты исследования детерминант уклонения от уплаты налогов по данным 12 692 организаций из 26 стран с переходной экономикой¹, среди которых был выявлена связь между полнотой уплаты налогов и размером компании. По результатам эконометрического моделирования было получено подтверждение, что малый бизнес (определялся по числу наемных сотрудников — от 2 до 49) чаще уклоняется от уплаты налогов, чем средний (от 50 до 249 наёмных сотрудников). При этом индивидуальные предприниматели выражали готовность к несоблюдению налогового законодательства чаще, чем малые фирмы. А крупный бизнес (свыше 250 наемных сотрудников) предполагал существенно меньшую склонность к уклонению от уплаты налогов, чем средние компании. Авторы объясняют это большей степенью контроля исполнения налоговых обязательств со стороны налоговых органов именно крупного бизнеса.

По аналогии с исследованиями по соблюдению налогового законодательства физическими лицами, предпринимались попытки определить ключевые факторы принятия решения бизнес-единицами об уклонении от уплаты налогов.

Работы 2010-х гг. показали, что практические выводы предшествующих исследований укрепили последовательное повышение меры соблюдения налогового законодательства с увеличением размера организации. Получили свое обоснования предположения, что оптимальным является усиление налоговых проверок с ростом размера бизнеса². С 1990-х гг. по рекомендациям международных организаций в большинстве стран созданы специальные структуры налоговых органов, контролирующие крупнейших налогоплательщиков. В це-

¹ Abdixhiku L., Krasniqi B., Pugh G. and Hashi I. Firm-level determinants of tax evasion in transition economies // *Economic Systems*. 2017. Volume 41, Issue 3. Pp. 354—366. <https://doi.org/10.1016/j.ecosys.2016.12.004>

² Bigio S., Zilberman E. Optimal self-employment income tax enforcement // *Journal of Public Economics*. 2011. Volume 95, Issues 9—10. Pp. 1021—1035. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2010.06.011>

лом работа налоговых органов сегментирована по масштабу бизнеса, что отражается и на степени уклонения от уплаты налогов¹.

Более широкие возможности уклонения от уплаты налогов небольших предприятий объясняют так же и более узким кругом лиц, посвященных в осуществление противоправных действий². Как и для физических лиц, показана роль налоговой морали на налоговое поведение компаний, а также способы оказания влияния на нее³. Авторы предпринимая попытки обосновать, что налоговая мораль по-разному отражается на поведении крупных компаний⁴ и малого и среднего бизнеса (это получило подтверждение, в частности, по данным опроса 229 латвийских фирм с численностью сотрудников до 300 человек, проведенного в 2010 г.⁵).

Дополнительную информацию о степени уклонения от уплаты налогов и об изменении налогового поведения дают процедуры цифровизации операционных процессов. В частности, в 2010-е гг. активное распространение получили переход на электронные чеки и введение онлайн-касс, сохраняющих и передающих информацию об объемах транзакций. Уклонение от уплаты налогов при использовании подобных устройств было возможно если сделка не фиксировалась; для того, чтобы все операции проходили через онлайн-кассы, предполагались дополнительные меры контроля со стороны покупателей, которые проверяли факт фиксации их покупок.

Исследования на примере привлечения покупателей к предоставлению информации о фактах уклонения от уплаты налогов в Эквадоре⁶, Сан-Паулу⁷, Танзании⁸,

¹ *Bachas P., Fattal Jaef R., Jensen A.* Size-dependent tax enforcement and compliance: Global evidence and aggregate implications // *Journal of Development Economics*. 2019. Volume 140. Pp. 203—222. <https://doi.org/10.1016/j.jdevco.2019.05.001>.

² *Kleven H., Kreiner C., Saez E.* Why can modern governments tax so much? an agency model of firms as fiscal intermediaries // *Economica*. 2016. № 15218.

³ *Alm J., McClellan C.* Tax Morale and Tax Compliance from the Firm's Perspective // *Kyklos*. 2012. № 65. Pp. 1—17. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6435.2011.00524.x>

⁴ *Jones Ch., Temouri Y.* The determinants of tax haven FDI // *Journal of World Business*. 2016. Volume 51, Issue 2. P. 237—250. DOI: 10.1016/j.jwb.2015.09.001.

⁵ *Mickiewicz T., Rebmann A., Sauka A.* To Pay or Not to Pay? Business Owners' Tax Morale: Testing a Neo-Institutional Framework in a Transition Environment // *Journal of Business Ethics*. 2019. Vol. 157. Pp. 75—93 (2019). <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3623-2>

⁶ *Paul C., Pomeranz D., Singhal M.* Dodging the Taxman: Firm Misreporting and Limits to Tax Enforcement // *American Economic Journal: Applied Economics*. 2017. No 9 (2). Pp. 144—64. <https://doi.org/10.1257/app.20140495>

⁷ *Naritomi J.* Consumers as Tax Auditors // *American Economic Review*. 2019. № 109 (9). Pp. 3031-72. <https://doi.org/10.1257/aer.20160658>

⁸ *Fjeldstad O., Kagoma C., Mdee E., Sjørusen I., Somville V.* The customer is king: Evidence on VAT compliance in Tanzania // *World Development*. 2020. Volume 128, 104841. <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2019.104841>.

Эфиопии¹, Венгрии — показали, что само по себе внедрение онлайн-касс и электронных чеков привело к увеличению выручки компаний, однако это увеличение различалось в зависимости от размера компании, от отрасли и от меры вовлечения покупателей.

В частности, по итогам введения обязательных онлайн-кассовых аппаратов в Венгрии с 2013 по 2016 гг. была выявлена обратная связь между величиной фирмы и приростом налоговых поступлений², а также выраженное влияние не только масштабов бизнеса, но и видов деятельности. Наибольший рост выручки — до 10,3% за год — был зафиксирован в малых компаниях в сфере розничной торговли. При этом оборот в крупных компаниях не изменился.

В исследовании по данным Танзании о введении электронных систем фиксации сделок в 2010 г. была предпринята попытка одновременной оценки кросс-влияния различных факторов: размера бизнеса, вида деятельности, меры взаимодействия с покупателями, налоговой морали, простоты ухода от налогов, вероятности обнаружения уклонения от уплаты налогов, последствий такого обнаружения. Процедуры сбора сведений, в том числе дизайн опросов и косвенного определения ухода от налогов, эконометрические модели анализа данных — совершенствуются и делают результаты все более надежными; а значит рекомендации этих исследований — дают налоговым органам реальные инструменты по снижению уклонения от уплаты налогов. Размер бизнеса в подобных исследованиях чаще всего оценивается исходя из численности наемных работников, величина оборота бизнеса учитывается реже.

Связь с налоговой нагрузкой. Все инструменты оценки приводят к вполне очевидному выводу — уклонение от уплаты налогов тесно связано с посильностью налоговой нагрузки.

В показателе налоговой нагрузки, с одной стороны, отражаются предпосылки для уклонения от уплаты налогов, с другой стороны, могут быть представлены непосредственные результаты уклонения, которые различаются в зависимости от размера компании. Проиллюстрируем исследования, показывающие нелинейный характер изменения налоговой нагрузки по регионам России в зависимости от вида деятельности и масштабов бизнеса³, на примере налоговой нагрузки компаний в г. Санкт-Петербург в 2023 г. (табл. 2.28).

¹ Ali M., Shifa A., Shimeles A., Woldeyes F. Building Fiscal Capacity in Developing Countries: Evidence on the Role of Information Technology // National Tax Journal. 2021. № 74:3. Pp. 591—620.

² Van B., Lovics G., Toth, C. Digitalization against tax evasion: evidence on the role of company size // Journal of Business Economics. 2025. <https://doi.org/10.1007/s11573-025-01225-y>

³ См., например: Вылкова Е.С., Покровская Н.В., Жигалов В.М., Муравьева О.С., Вейнер И.Н. Региональные особенности налогового бремени компаний сферы информационных технологий в контексте повышения их устойчивости // Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. 2024. Том 10. № 1 (37). С. 86—102. <https://doi.org/10.21684/2411-7897-2024-10-1-86-102>

**Таблица 2.28. Налоговая нагрузка по видам деятельности и в зависимости от масштабов бизнеса
в г. Санкт-Петербург в 2023 г.**

<i>Вид деятельности / масштаб бизнеса</i>	<i>10</i>	<i>41</i>	<i>63</i>	<i>55</i>	<i>46</i>	<i>12</i>	<i>12*</i>
<i>Совокупная налоговая нагрузка (без учета НДС и акцизов)</i>							
Микробизнес1 (выручка до 30 млн руб.)	4,16	5,24	6,73	8,59	11,93	1,57	35,02
Микробизнес2 (выручка от 30 до 120 млн руб.)	1,89	2,53	7,02	0,97	3,13	8,31	55,18
Малый бизнес1 (выручка от 120 до 500 млн руб.)	1,54	3,09	8,98	3,22	3,01	10,07	39,11
Малый бизнес2 (выручка от 500 до 800 млн руб.)	3,6	3,38	15,49	4,68	2,49	22,12	36,17
Средний бизнес (выручка от 800 до 2000 млн руб.)	1,01	3,79	10,73	6,7	2,66	н/д	н/д
Крупный бизнес (свыше 2000 млн руб.)	2,64	3,05	13,18	7,93	10,82	3,59	66,98
<i>Налоговая нагрузка по обязательным страховым взносам</i>							
Микробизнес1 (выручка до 30 млн руб.)	2,93	1,53	1,2	2,53	1,29	4,82	-
Микробизнес2 (выручка от 30 до 120 млн руб.)	0,76	0,72	1,52	3,15	0,56	2,59	-
Малый бизнес1 (выручка от 120 до 500 млн руб.)	1,08	0,68	3,33	3,77	0,4	2,23	-
Малый бизнес2 (выручка от 500 до 800 млн руб.)	0,67	0,69	1,34	3,81	0,33	1,29	-
Средний бизнес (выручка от 800 до 2000 млн руб.)	0,62	0,64	2,75	2,82	0,36	н/д	-
Крупный бизнес (свыше 2000 млн руб.)	1,71	0,81	4,87	3,22	0,29	0,86	-

Примечания: 10 — Производство пищевых продуктов; 41 — Строительство зданий; 63 — Деятельность в области ИТ; 55 — Деятельность по предоставлению мест для временного проживания; 46 — Торговля оптовая, кроме оптовой торговли автотранспортными средствами и мотоциклами; 12 — Производство табачных изделий; 12* — Производство табачных изделий — совокупная нагрузка (с учетом НДС и акцизов).

Источник: составлено по данным Налогового калькулятора по расчету налоговой нагрузки для организаций на общем режиме налогообложения.

Отрасли, на примере которых приводится распределение налоговой нагрузки в зависимости от масштабов бизнеса, определены исходя из их значимости в налоговых поступлениях¹.

Приведенные данные представлены только по организациям, которые уплачивают налог на прибыль организаций (без субъектов, применяющих специальные налоговые режимы), потому микропредприятия и малый бизнес в рамках возможностей применения упрощенной системы налогообложения представлен небольшим числом организаций. Налоговая нагрузка по всем видам деятельности не изменяется линейно с повышением выручки и масштабом бизнеса. В зависимости от отрасли (и региона) масштаб бизнеса с наибольшей и наименьшей налоговой нагрузкой различается, хотя и остается достаточно стабильным во времени. Нелинейно изменяется как показатель совокупной нагрузки, так и его составляющие в части налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость, обязательных страховых взносов и так далее.

Заключение. Представленные данные и увеличивающийся период наблюдения дают все больше информации для исследования взаимосвязи величины бизнеса, условий уплаты налогов и уклонения от уплаты налогов. Отдельный интерес может представлять оценка последствий расширения сферы взимания НДС и электронной регистрации операций на бизнес, применяющий упрощенную систему налогообложения с выручкой более 60 млн руб. с 2025 г.

¹ По данным Отчета о поступлении налогов и сборов в консолидированный бюджет Российской Федерации по основным видам экономической деятельности по г. Санкт-Петербург № 1-НОМ за 2023 г.

РОЛЬ ИНФОРМАЦИОННО-КОММУНИКАЦИОННЫХ ТЕХНОЛОГИЙ И КАЧЕСТВЕННЫХ АДМИНИСТРАТИВНЫХ СЕРВИСОВ В ПРОТИВОДЕЙСТВИИ УКЛОНЕНИЮ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

Мужество подвергается испытанию, когда мы в меньшинстве;
терпимость — когда мы в большинстве.

Ральф Сокман

3.1. Эффекты использования маркировки товаров в противодействии уклонению от уплаты налогов

Люди думают, что верить стоит лишь в нечто такое,
во что трудно поверить.

Армиджер Беркли

Цифровизация экономики, управленческих процессов все в большем объеме проникает в разностороннюю государственную и коммерческую деятельность. Согласимся с определением содержательного наполнения термина, данным К. Варламова, директором Фонда развития интернет-инициатив (ФРИИ) Высшей школы экономики: «Цифровая экономика — это уклад, в котором происходит системный и последовательный перевод в цифровой вид традиционных форм деловых и производственных отношений, форм взаимодействия населения и предприятий с государством. Экономические эффекты от реализации новых цифровых решений до 2030 года составят десятки триллионов рублей дополнительной добавленной стоимости»¹.

Цифровой контроль. Противодействие уклонению от уплаты налогов также все в большей мере перемещается в цифровое информационное поле, кото-

¹ Цифровая экономика: глобальные тренды и практика российского бизнеса. Доклад НИУ Высшая школа экономики. URL: https://imi.hse.ru/pr2017_1.

рое стремительно развивается. Еще в апреле 2016 г. Европейская комиссия обнародовала новую комплексную инициативу под промежуточным названием «Digitalising le market — digitising European industry», в которой был сформулирован широкий набор новых инструментов и механизмов поддержки дальнейшей цифровизации европейской промышленности и сектора услуг¹.

В России в мае 2017 г. была утверждена Стратегии развития информационного общества², а с 2019 г. реализуется Национальный проект «Национальная программа "Цифровая экономика Российской Федерации"». Для управления программой определены пять базовых и три прикладных направления развития цифровой экономики. К прикладным отнесены — государственное управление, «умный город» и здравоохранение. В цифровизацию государственного управления включены и процессы, так или иначе имеющие значение и для обеспечения бюджетной устойчивости государства, что проявляется, в частности, в развитии технологий контроля за экономическими операциями.

Существенный вклад в решение вопроса контроля за поступлением в бюджеты бюджетной системы страны косвенных налогов внесла разработка и внедрение автоматизированной информационной системы контроля АСКНДС-2 и последующая ее расширенная форма — программный комплекс АИС «Налог». Вместе с тем при их применении прежде всего положительный фискальный результат был достигнут благодаря отслеживанию и контролю за движением денежных потоков. Более эффективный результат, как показала уже состоявшаяся практика, достигается при комплексном контроле денежных и товарных потоков, т.е. при агрегации товарного и денежного потоков.

Важнейшими формами реализации цифровых технологий и сервисов в контрольных мероприятиях за товарными потоками выступают обязательная маркировка³ и национальная система прослеживаемости товаров⁴ как ответ на вызовы цифровой экономики в технологиях налогового администрирования (табл. 3.1).

¹ Цифровая экономика: глобальные тренды и практика российского бизнеса. Доклад НИУ Высшая школа экономики. URL https://imi.hse.ru/pr2017_1, стр. 30.

² Указ Президента РФ от 09.05.2017 № 203 «О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017 — 2030 годы».

³ Федеральный закон от 25.12.2018 № 488-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон "Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации"», Распоряжения Правительства РФ от 28.04.2018 № 792-р и 791-р

⁴ Постановление Правительства Российской Федерации от 01.07.2021 № 1108 «Об утверждении Положения о национальной системе прослеживаемости товаров», в том числе как результат решения Совета глав правительств Содружества Независимых государств от 28 октября 2016 года об утверждении Стратегии сотрудничества государств-участников СНГ в построении и развитии информационного общества на период до 2025 года.

Таблица 3.1. Направления назначения различных форм цифрового контроля товарных потоков

	Фискальное	Антиконтрафактное	Контрольное (качество продукции по разным критериям)	Управленческое (принятие и реализация управленческих решений)	Логистическое
Обязательная маркировка товаров	+	+	+	+	+
Федеральная специальная маркировка	+	+	+		
Национальная система прослеживаемости	+	+			+

Обязательная маркировка продукции. При маркировке благодаря информационному содержанию марки (штрих кода) по каждой единице товара можно определить всю логистическую цепочку от производства товара до его конечной продажи. Основные и вспомогательные направления назначения обязательной маркировки:

- ограждение поступления на рынок нелегально произведенной отечественной продукции;
- защита от ввоза в страну контрафактной продукции;
- повышении собираемости налогов в результате достижения роста доли рынка и выручки у легальных производителей;
- решение задач планирования объёмов закупок и логистики приобретения и продаж (в комплексе с применением онлайн касс) (вспомогательное);
- обеспечение стандартов качества поставляемой потребителям продукции (вспомогательное).

Таким образом центральным назначением маркировки товаров выступает борьба с контрафактом, обеспечение честной конкуренции в товарном обороте качественной продукции.

Национальная система прослеживаемости. Эта система (с 08.07.2021) призвана:

- (1) препятствовать схемам уклонения от уплаты таможенных и налоговых платежей главным образом по импортируемой из-за рубежа (ЕАЭС) продукции;

(2) преградить поступлению на внутренний рынок контрафактной продукции (контрабанды).

Таким образом, основное назначение национальной системы прослеживаемости — эффективный налоговый контроль за платежами в бюджет по ввозимым в РФ товарам, особенно товаров, импортируемых из ЕАЭС (от ввоза до выбытия (через оптовую и розничную сеть или экспорт).

При всех общих чертах акценты двух форм контроля товарных потоков отличаются. Так, если в прослеживаемости прежде всего речь идет о преграде поступления незадекларированного, главным образом контрафактного, товара из-за рубежа, то в маркировке акцент на обеспечении стандартов качества отечественной продукции. Аналогично и в зарубежных странах, особенно объединенных в экономические союзы и имеющих широкие связи с иностранными контрагентами. «Прослеживаемость в ЕС считают важным инструментом безопасности из-за глобального потока товаров, произведенных как национальными предприятиями, так и поступающими со всего мира. Предусмотрены значительные санкции за отсутствие системы «прослеживаемости» За 2024 год, уплаченные китайскими производителями в национальный бюджет, составили 31 млрд юаней, снижение нарушений в сфере контрафакта — 30%¹.

Механизмы реализации обязательной маркировки, в том числе акцизной, и прослеживаемости товаров существенно различаются (таблица 3.2). Вопросы сложностей в реализации и регулировании рассматриваются с участием оператора проекта и регулятора в лице Минпромторга России.

Таблица 3.2. Сравнительная характеристика маркировки и прослеживаемости товаров

<i>Критерии</i>	<i>Маркировка</i>	<i>Национальная система прослеживаемости товаров</i>	<i>Федеральная специальная (обязательная) маркировка²</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Контролирующий субъект/ведомство	ФНС России, Центр развития перспективных технологий (ЦРПТ)	ФНС России	ФНС России

¹ Заседание в ТПП РФ «Отдельные вопросы ведения системы маркировки продукции» 12.03.2025 г. URL: <https://news.tpprf.ru/ru/post-release/6613940/>

² Ранее применялась акцизная марка на алкогольную и табачную продукцию. Две разновидности марок (акцизная и федеральная обязательная) идентичны по назначению. Их применение к товару предваряется уплатой акциза при выдаче марок. Акцизная марка применялась по каждой единице подакцизного товара (при подаче заявления до 01.09.2024 года — табак; до 01.01.2021 г. алкоголь).

Продолжение табл. 3.2

1	2	3	4
Информационная система	Честный Знак (при введении информации в ИС Честный знак) и ведомственные/потоварные ИС (ветеринарной продукции, пищевой, лекарственной продукции и т.д.)	Сайт ФНС России	ЕГАИС
Подлежащий действию объект (изменения по табачной продукции согласно Федеральному Закону № 203 от 13 июня 2023 года)	Каждая единица товара, произведенного в РФ	Партия импортируемого товара	Каждая единица товара, обязательного к маркировке (алкоголь с 2022 года, без пива и некоторых других видов ¹ ; табачные изделия при ввозе на территорию РФ — с 1.07.2024 года)
Объект регистрации	Каждая смена собственника продукции (соответственно кроме посредников, перевозчиков, доставщиков и т.д.)	Все манипуляции с партией товара, включая покупку/продажу; экспорт/импорт; утилизация; перевозка; безвозмездная передача, передача в собственность.	Реализация произведенного на территории РФ алкоголя; ввоз на территорию РФ табака, алкоголя.
Форма контроля ²	Цифровой код DATA MATRIX, QR-код,	Регистрационный номер партии товара (РНПТ)	ЕГАИС федеральная специальная марка (ФСМ) с двухмерным штриховым кодом (производителя и ЕГАИС)
Документ фиксации формы контроля	Документы, сопровождающие смену собственника	Обменные электронные документы контрагентов	Заявление производителя / покупателя в электронном виде через ЕГАИС

¹ Федеральный закон от 22.11.1995 г. № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» (в актуальной редакции)

² По табачным изделиям с 01.07. 2024 года действует новый штрих-код, но пока проект по отказу от старых штрих-кодов на пачках стартовал в экспериментальном порядке.

Окончание табл. 3.2

1	2	3	4
Способ присвоения	Получение кода в системе Честный знак и наклеивание на каждую единицу	РНПТ партии товара присваивает: — ФНС России при ввозе/вывозе товара из стран ЕАЭС (или после инвентаризации остатков); — сам импортер при ввозе из других стран по регистрационному номеру таможенной декларации и номеру партии	Федеральная специальная марка, изготовленная Госзнаком (Московская и Пермская печатная фабрики); для продукции, импортируемой из-за рубежа, изготавливался Госзнаком (Московская печатная фабрика)

При всей древности стремления мастеров к разным форматам маркировки своих произведений, в современной цифровой истории именно государства Юго-Восточной Азии одни из первых стали внедрять систему прослеживаемости товаров. Основной причиной стало сосредоточение на их товарных рынках практически 80% суммарного мирового оборота контрафакта. Однако прослеживаемость товаров носила сегментированный характер, поскольку инициаторами внедрения были отдельные фирмы с целью недопущения подделок их марок, товарных знаков¹.

Основные цели чипирования товаров в развитых зарубежных странах, как и в России сейчас значительно расширились: автоматизация учета товаров, их логистика, формирование надежного электронного документооборота, обеспечение стандартов качества производимой продукции. Расширение обратной связи ИС Честный знак с бизнесом будет способствовать повышению качества корпоративного планирования и логистики как для производителей, так и торговых посредников².

В России, в отличие от международной практики, фактически была поставлена задача и реализовано создание новой модели полноценной системы контроля с решением технических и технологических задач, а также широким охватом взаимосвязанных структурных элементов. Так, интеграция маркировки и контрольно-кассовой техникой (ККТ) на практике осуществляется следующим образом. Поставщик сканирует коды маркировки, когда покупает товар у производителя, и привозит его в магазин, где проверяют, совпадает ли код на

¹ Цифровые технологии налогового администрирования: монография / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2019. 263 с. С. 115.

² Заседание в ТПП РФ «Отдельные вопросы ведения системы маркировки продукции» 12.03.2025 г. URL: <https://news.tpprf.ru/ru/post-release/6613940/>

продукции с кодом в документах. Если код не совпадает, товары нельзя продавать¹. В 2024 г. получило распространение и внедрение в ПО функции снятия с продажи просроченных продуктов.

Интеграция систем. Национальная система прослеживаемости интегрируется с системой АСК НДС-2 через новый формат счета-фактуры, действующий с 1 октября 2023 г. Бланк счета-фактуры дополнили новыми реквизитами для прослеживаемых товаров, а именно реквизиты документа об отгрузке (дата и номер), регистрационный номер декларации на товары или РНПТ, количественная единица измерения товара (код и условное обозначение), количество товара. Все это позволяет выстроить барьер для применения схем неправомерного возмещения, уплаченного НДС.

В целом интеграция государственной информационной системы (ИС) мониторинга за оборотом товаров, подлежащих обязательной маркировке средствами идентификации с ККТ и АСК НДС-2 обладает большим контрольным потенциалом. При этом важен акцент на обеспечении информационной безопасности, поскольку имеет место хранение огромных массивов данных, обладающих к тому же огромной коммерческой и стратегической ценностью. Центром цифрового обеспечения всего проекта обязательной маркировки как фактора государственного контроля товарооборота выступает информационная система ИС Честный Знак.

Важным аспектом следует выделить задачу обеспечения агрегирования маркировки и прослеживаемости товаров в контексте налогового администрирования с отраслевыми цифровыми и информационными базами, в том числе для достижения ее бюджетной эффективности. Исследуемые формы маркировки и прослеживаемости товаров являются элементами межведомственного электронного взаимодействия с внешними информационными ресурсами федеральных органов исполнительной власти. Создание единой платформы для обмена данными позволит интегрировать базы различных электронных отраслевых компонентов в единое информационное пространство страны. Так, например, в части контроля ветеринарной продукции это базы ФНС России, Всероссийской национальной системы учета и регистрации животных «Регагро», ФГИС «Аргус», ФГИС «Меркурий», ФГИС «Веста», ФГИС «Сирано» 30 и др.²

¹ Маркировка и прослеживаемость: в чём разница. URL: <https://platformaofd.ru/news/markirovka-i-proslejivaemost-v-chem-raznica/>

² Сайт ФНС России. URL: <https://www.nalog.ru>, Официальный сайт всероссийской Национальной системы учета и регистрации животных «Регагро». URL: <http://regagro>, Сайт ФГИС «Аргус», предназначенной для автоматизации ветеринарного надзора на внешней границе Таможенного Союза. URL: <https://argus.vetrfr.ru>, Сайт ФГИС «Веста», предназначенной для автоматизации учета лабораторных исследований. URL: <https://vesta.vetrfr.ru> 30 Сайт ФГИС «Сирано», предназначенной для сбора, обработки и контроля информации об обнаружении опасных заболеваний, несоответствий качества и безопасности пищевой продукции, кормов и лекарственных средств. URL: <https://sirano.vetrfr.ru/index>.

Принципиальным представляется переход на единый формат электронного документооборота, причем не только рамках одного государства, но и в перспективе во всем Евразийском экономическом сообществе. Гармонизации процессов контроля товарных потоков (прослеживаемости) посвящены также несколько заседаний Координационного совета Глав Руководителей Налоговых Служб государств-участников СНГ (в Казахстан (Астана) 2023 г., Киргизии (Бишкек) 2024 г.). В обстановке широкомасштабного санкционного давления прослеживаемость движения товаров в рамках ЕАЭС позволяет не просто сократить вал контрабандной и контрафактной продукции, идущей транзитом из Евросоюза в страны ЕАЭС, но и способствовать обеспечению безопасности в дружественных государствах в условиях расширения союзных экономических связей между ними.

Так, во избежание проникновения на рынок недобросовестных участников (соответственно потенциальных неплательщиков налогов) в схеме информационного взаимодействия по лекарственным препаратам состоят ФНС России (с подтверждением того, что участник зарегистрирован в ЕГРЮЛ или ЕГРИП), Минпромторг России (как держатель Единого реестра лицензий на производство лекарственных средств), Росздравнадзор (держатель Единого реестра лицензий на фармацевтическую и медицинскую деятельность). Заявки держателей регистрационных удостоверений на лекарственные препараты, производимые за пределами РФ проверяются в Росздравнадзоре. Регистрация субъекта обращения в ИС маркировки завершается созданием личного кабинета и присвоением ему внутреннего кода.¹

Фискальные эффекты маркировки. Общеизвестно, что маркировка, а также прослеживаемость товаров имеют значительный фискальный и контрольный эффект как в части налоговых поступлений прежде всего косвенных налогов (по прямым налогам вторично), так и таможенных платежей.

При этом международный опыт доказал, что существенный финансовый эффект от маркировки наблюдается только при оснащении чипами подакцизной продукции (табачных изделий и алкоголя). Например, в Турции — дополнительно 1,8 млрд дол от табачной продукции и 200 млн дол от алкоголя².

С 2024 г., учитывая в том числе и данный факт, по табачным и никотинсодержащим товарам фактически вернулись к акцизным маркам в виде федеральной специальной обязательной маркировки при ввозе продукции из-за

¹ Чепурина О.Н. Для отдельных категорий лекарств обязательная маркировка будет вводиться значительно раньше 2020 года // Налоговая политика и практика. № 3 (183). 2018. С. 19—20.

² Цифровые технологии налогового администрирования. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2019. С. 116.

рубежа (ибо именно основной табачный ресурс импортируется в РФ), но с регистрацией товарных потоков через ИС Честный знак. За шесть месяцев 2024 г. российские торговые сети и табачные магазины заработали на продаже сигарет 659 млрд руб. Показатель на 19% больше аналогичного периода прошлого года и на 39% — позапрошлого, когда россияне потратили на сигареты 555 млрд и 474 млрд руб. соответственно. Заместитель гендиректора ЦРПТ Реваз Юсупов связал существенный рост выручки торговых сетей от продажи сигарет с увеличением числа розничных точек, которые «начали работать в легальном поле». За 2023 год нелегальный рынок табака сократился с 13,3 до 11,3%.¹

По оценке Минпромторга РФ, не так давно доля незаконного оборота товаров в разных отраслях России составляла от 20% до 50%. В денежном выражении это более 2 трлн руб. или около 15% от доходной части российского федерального бюджета в 2018 г.² Примерно в это время был обнародован результат эксперимента по маркировке меховых изделий³. Только за первый год реализации проекта оборот товаров вырос в 8 раз, а количество легализованных участников рынка возросло на 25%. Количество производимых и ввозимых в страну меховых изделий по официальным данным выросло на 87%, составив 370 тыс. штук, а легальный оборот увеличился в пять раз. Сумма уплаченных таможенных платежей выросла более чем на 450 млн руб.»⁴.

В последующие годы при расширении перечня товаров, реализация которых сопровождается обязательной маркировкой, увеличиваются как абсолютная объемная оценка продажи, доходы, поступающие в бюджеты в виде налоговых и таможенных платежей, также соответственно сокращается и доля теневой экономики. По оценкам углубление интеграционных процессов в границах ЕАЭС способствовало увеличению собираемости акцизов на 20—40%⁵.

По современным оценкам за все годы реализации механизма маркировки дополнительные прямые и косвенные налоговые поступления в бюджет составили 471 млрд руб. При этом, что важно — «фискальные результаты возникают практически сразу после включения в проект новой товарной группы. В част-

¹ Импорт табачной продукции в Россию вырос на 43,3% во втором квартале. <https://www.vedomosti.ru/business/news/2024/08/06/1054076-import-tabachnoi-produktsii-viros>.

² Цифровые технологии налогового администрирования. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2019. С. 112.

³ Постановление Правительства РФ от 11.08.2016 г. № 787 «О реализации пилотного проекта по введению маркировки товаров контрольными (идентификационными) знаками по товарной позиции «Предметы одежды принадлежности к одежде и прочие изделия, из натурального меха».

⁴ Цифровые технологии налогового администрирования. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2019. С. 110.

⁵ Там же. С. 111.

ности, уже за первый год объем налоговых сборов по молочной продукции вырос на треть».¹

По мнению налогоплательщиков (9,6% респондентов) введение обязательной маркировки товаров стало одной из основных причин снижения возможности использования серых налоговых схем.² Однако они продолжают разрабатываться и применяться, но возможности их раскрытия, благодаря цифровым технологиям, расширяются. Так, недавно налоговая служба выявила следующие две схемы уклонения от налогов табачной продукции.

«Первая — занижение объемов производства: заводы закупают сырье в количестве, превышающем задекларированные объемы производства, а затем проводят двойные продажи. Вторая — приобретение большего, чем фактически использовано, количества специальных марок, которые остаются неучтенными, а по факту продаются нелегальным производителям табака»³. Имеют место и другие варианты схем: неоднократное использование кодов маркировок и лжеэкспорт в страны ЕАЭС как форма уклонения от налогообложения или по крайней мере оптимизации налоговых и таможенных платежей в условиях различающихся налоговых ставок по косвенным налогам.

Социальные эффекты. Преграждение доступа на товарный рынок контрафакта имеет не только фискальный результат, но и социальный. Так, проверка качества продаваемых товаров (например, даже недопущение к продаже просроченных продуктов) — косвенно способствует оздоровлению нации, снижению расходов на здравоохранение, улучшению демографической ситуации (сохранение жизни людей, трудовых ресурсов).

На данный аспект в целом по качеству пищевой продукции обращают внимание многие издания и профессиональные статьи, в т.ч. не посвященные фискальным аспектам маркировки.

Для этих целей, например, выдача электронных ветеринарных сопроводительных документов (ВСД через ФГИС «Меркурий») производится не автоматически, а на основании сведений об эпизоотической ситуации места происхождения/отгрузки подконтрольных товаров; результатах ветеринарно-санитарной экспертизы данной продукции или сырья, из которого она изготовлена; лабораторных исследований; данных ветеринарного освидетельствования

¹ Д. Мантуров на совещании с Президентом Российской Федерации В.В. Путиным. <https://xn--80ajghhoc2aj1c8b.xn--p1ai/info/news/manturov-zayavil-chto-postupleniya-nalogov-v-byudzheth-ot-markirovki-dostigli-471-mlrd-rublej/>

² Цифровые технологии налогового администрирования. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2019. С.85.

³ Картина месяца // Налоговед. 2024. № 9(249). С. 12.

и иных методов контроля, предусмотренных законодательством РФ¹. Электронные ВСД охватывают весь цикл производства продуктов животного и растительного происхождения с оформлением на каждом этапе — от сырья до готовой пищевой продукции на магазинных полках. Создана «прозрачная» для государственного контроля цепочка перемещения товаров. Так, например, если на завод принято определенное количество сырых сливок, а выход продукции будет больше, то система «не позволит» продать эту излишнюю «серую» продукцию.²

Вместе с тем проблема качества, например, алкогольной продукции, и в условиях обязательной маркировки еще не решена, что требует дополнительных мер контроля, а также работы региональных уровней власти. По данным Роспотребнадзора³, с 2014 по 2023 гг. в России количество случаев отравления спирто-содержащей продукцией сократилось на 34%, в том числе с летальным исходом на 29,9%. В 2023 г. показатель острых отравлений спиртосодержащей продукцией составил 22,20 случаев на 100 тыс. населения. 77% отравлений пришлось на мужчин. На взрослых (от 18 лет и старше) — 90,4% случаев, среди подростков (от 15 до 17 лет включительно) — 5,3% и на отравления среди детей (от 0 до 14 лет включительно) — 4,3%.

Отметим также результаты исследования, согласно которым «вытеснение хоть и некачественной, но дешевой продукции, или увеличение ее стоимости в результате легализации бизнеса, приведет падению покупательной способности малоимущих слоев населения и снизит их возможности удовлетворять свои базовые и жизненно необходимые потребности»⁴. Выход из ситуации видится в усилении ценового контроля на товарном рынке для обеспечения динамичного равновесия в потреблении различных сегментов продовольственной продукции.

Существующие проблемы. Трудности возникали и продолжают уже на этапе описания товара/продукции, подлежащие обязательной маркировки/послеживаемости (табл. 3.3). Так, потребовалось создание единого справочника лекарственных препаратов, позволяющего однозначно их классифициро-

¹ Приказ Минсельхоза России от 30.06.2017 № 318 «Об утверждении Порядка представления информации в Федеральную государственную информационную систему в области ветеринарии и получения информации из нее».

² Добрынина, Л. Ю. Пресечение теневого оборота товаров животного и растительного происхождения в Российской Федерации // Экономика. Налоги. Право. 2018. Т. 11, № 5. С. 56—65. DOI 10.26794/1999-849X-2018-11-5-56-65.

³ Доклад Роспотребнадзора «О состоянии санитарно-эпидемиологического благополучия населения в РФ в 2023 году». URL: <https://www.interfax.ru/russia/964453>

⁴ Ломакин А.Л., Черкасская А.Л. Реальные и потенциальные последствия внедрения маркировки товаров в России // Экономика и предпринимательство. 2021. № 9(134). С. 76.

вать. Цифровой путь решения поставленной задачи был изначально довольно длинным с использованием двух справочников Минздрава России — Государственного реестра лекарственных средств (ГРЛС) и Государственного реестра предельных отпускных цен (ГРПОЦ), — а также описания лекарственного препарата, зарегистрированного в базе российской ассоциации GS1.¹

Таблица 3.3. Сравнительный перечень товаров, подлежащих обязательной маркировке и контролю прослеживаемости

Перечень товаров, подлежащих обязательной маркировке товаров (классификаторы ТН ВЭД и ОКПД 2; Постановление правительства по каждой группе маркируемых товаров).	Перечень товаров, подлежащих прослеживаемости товаров согласно Постановлению Правительства № 1110 от 01.07.2021 (классификаторы ТН ВЭД ЕАЭС и ОКПД 2)
<ul style="list-style-type: none"> • Молочная продукция. • Лекарства. • Упакованная вода. • Пиво и слабоалкогольные напитки. • Табак, табачная продукция. • Безалкогольная продукция. • Обувь. • Шубы. • Духи и туалетная вода. • Шины и покрышки. • Фотоаппараты и лампы-вспышки. • Медицинские изделия (например, слуховые аппараты и томографы) <p>И другие (сайт Честный знак с указанием даты, с которой начинается действие)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Бытовые холодильники и морозильники. • Автопогрузчики с вилочным захватом и другие погрузчики. • Бульдозеры, грейдеры, дорожные катки. • Бытовые и промышленные стиральные машины. • Мониторы и проекторы. • Транспортные средства промышленного назначения. • Детские коляски и кресла безопасности. <p>И другие (в Постановлении Правительства)</p>

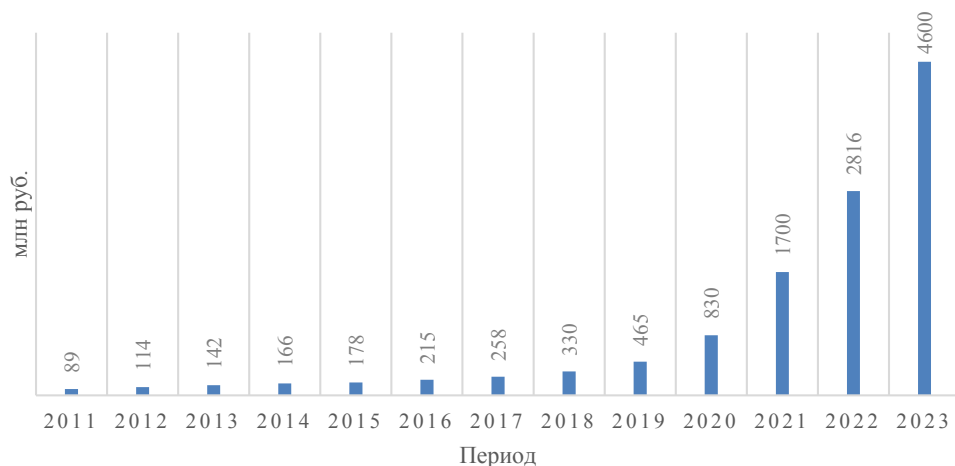
Вместе с тем имеет место риск использования для целей уклонения от налогообложения того факта, что у одного производителя может изготавливаться одновременно разные виды продукции, в том числе и те изделия, у которых в составе может быть также и маркируемые товары, и подлежащие контролю прослеживаемости. В результате возрастают возможности/риски некорректного оформления сделок по движению товаров, с одной стороны, а с другой — использование ситуации для уклонения/минимизации налогообложения.

Немаловажным барьером для преграды фиктивных покупок вследствие недостоверных данных недобросовестных покупателей, среди которых могут быть и уклоняющиеся от налогообложения, для продавца предусмотрена воз-

¹ Ломакин А.Л., Черкасская А.Л. Указ. соч. С. 76.

возможность определения своих доверенных покупателей, т.е. перечень организаций, которые могут применять при работе с ним обратный порядок акцептования (когда покупатель первым передает сведения о сделке в систему¹).

В отношении физических лиц покупателей, как и со стороны фискального интереса государства, определенные риски состоят в избежании маркировки товаров интернет-магазины, маркет-плейсы. В последние годы интернет-заказы увеличиваются как по объему (включая на один заказ), так и по количеству. На данный аспект последствий перехода на маркировку указывали и исследователи.² Даже в условиях СВО интернет-заказы за один 2023 г. выросли по сравнению с 2022 г. на 163.35% (рис. 3.1).



Источник: URL: <https://iqtechnology.ru/tpost/4281bt6yv1-rost-kolichestva-onlain-zakazov-v-rossii>

Рис. 3.1. Рост количества онлайн-заказов в России в 2012—2023 гг.

Вместе с тем отмеченные опасения не сыграли выраженной роли в уклонении от обязательной маркировки товаров. Крупные интернет-магазины, включая специализированные, оказались более заинтересованными в соблюдении правил по иным причинам, главной из которых выступает риск доверия покупателей в условиях ужесточения конкуренции на товарных рынках, а также применения новых технологий налогового администрирования, повышения качества правового регулирования деятельности на интернет-платформах.

¹ Там же. С. 19.

² Ломакин А.Л., Черкасская А.Л. Реальные и потенциальные последствия внедрения маркировки товаров в России // Экономика и предпринимательство. 2021. № 9(134). С. 72—79.

Не менее обсуждаемой проблемой¹ при внедрении обязательной маркировки стали существенные расходы, требующиеся при внедрении проекта, как со стороны государства, так и бизнеса, в том числе по разработке программного обеспечения, по установлению специального оборудования как наносящего маркировка, так и считывающего маркеры.

В результате обоснованно было принято решение как о привлечении необходимых инвестиций, так и о постепенном расширении сферы применения обязательной маркировки, с обозначенными датами периода экспериментального применения с тестированием всех элементов системы (регламентов, алгоритмов, процессов) с целью адаптации к сложившимся информационным потокам и внедренным технологиям. Тестирование с пилотными исследованиями и поэтапным внедрением уменьшает сложность перехода на методы цифрового администрирования, давая время на подготовку всех необходимых элементов как у налогоплательщиков, производителей продукции, так и у налоговых органов и других ведомств. Снижаются риски, совершенствуются учетные процессы, оптимизируются логистические потоки, реализуется клиенто-ориентированный подход в управлении процессом маркировки. Тем самым также снижаются расходы на внедрение новых технологий, нововведений. Технические решения продолжают совершенствоваться, в частности, с распространением радиочастотной идентификации (RFID — Radio frequency identification)².

Слишком же быстрое введение новых обязательных систем может привести к риску перекладывания административных расходов на налогоплательщиков, что не только негативно скажется на финансовых показателях частного бизнеса³, но и может спровоцировать рост рисков ухода в «серые» схемы товарных потоков, особенно со стороны субъектов малого предпринимательства и даже вследствие этого стать фактором роста безработицы среди них. Пилотными проектами в настоящее время являются: титановая металлопродукция (практически завершен); детские игрушки; радиоэлектроника; фармацевтическое сырье, лекарственные средства; строительные материалы; слабый алкоголь; медицинские изделия 2.0; бакалея; оптоволокно; парфюмерно-косметическая продукция и бытовая химия; печатная продукция; отопительные приборы; кабельная продукция, моторные масла, полимерные трубы.

¹ *Роговая Т.П.* Влияние системы «Честный знак» на регулирование предпринимательской деятельности / Т.П. Роговая. Текст: непосредственный // Молодой ученый. 2021. № 47 (389). С. 294—296. URL: <https://moluch.ru/archive/389/85704/> (дата обращения: 11.03.2025).

² НИУ Высшая школа экономики — доклад «Цифровая экономика: глобальные тренды и практика российского бизнеса». URL: https://imi.hse.ru/pr2017_1/

³ Цифровые технологии налогового администрирования. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2019. С. 29.

Таким образом, значение придается исследованию зон риска по уклонению от налогообложения главным образом от уплаты косвенных налогов (НДС и акцизов), характерных для той или иной группы товаров (например, по пищевой продукции это пересортица товаров, естественная убыль и т.д.). Кроме того, учитываются и характеристика, структура игроков на исследуемом товарном рынке (например, крупные ретейлеры, малые и средние предпринимательские компании, ИП и т.д.). Так, на старте эксперимента с маркировкой лекарственных средств¹ была проанализирована фармацевтическая отрасль по составу участников, количеству операций и документов. Были оценены имеющиеся и успешно работающие информационные аналоги. Внимание было обращено на ЕГАИС (из-за сопоставимого количества участников и большого документооборота).²

Немаловажным фактором добросовестного применения правил маркировки товаров в Российской Федерации возможно рассматривать применение мер ответственности за их несоблюдение. Экономические меры воздействия прописаны, в частности, в Кодексе административных нарушений (ч. 1, 2 ст. 15.12 КоАП). Различают ответственность для юридических лиц и физических лиц/руководителей организаций. Например, штраф за производство, ввод в оборот продукции без маркировки или с нарушением порядка нанесения согласно ст. 15.12. КоАП РФ для компании составляет от 50 000 до 100 000 руб., а за продажу, хранение, перевозку или приобретение товара с целью сбыта без маркировки — уже от 50 000 до 300 000 руб. Для руководителя компании в обоих случаях штраф одинаковый — от 5000 до 10 000 руб.

Выводы. Стремительное развитие цифровых технологий выступает фактором противоречивых процессов: с одной стороны, прогресса в различных сферах социально-экономической жизни, включая профессиональную, налоговую, таможенную, а с другой, усиления рисков их недобросовестного применения, включая уклонение от выполнения налоговых обязательств. В борьбе с нарушениями товарных потоков активно применяются такие цифровые форматы контроля как маркировка и национальная система прослеживаемости.

В целом результаты борьбы с контрафактом, некачественными товарами, уклонением от налогообложения оцениваются как положительные, в том числе благодаря развитию межведомственного информационного пространства/связям, а также инкорпорированию обязательной маркировки в технологии налогового контроля (ККТ и АИС НДС-2). Предсказываемый рост цен

¹ Постановление Правительства РФ от 24.01.2017 № 62.

² *Чепурина О.Н.* Для отдельных категорий лекарств обязательная маркировка будет вводиться значительно раньше 2020 года // *Налоговая политика и практика.* 2018. № 3(183). С. 18—21.

вследствие внедрения маркировки в современных условиях оказался «скрытым» в общем темпе инфляции в отношении продовольственных и промышленных товаров.

При всех трудностях их внедрения и сложностях возникающих проблем (прежде всего при торговле через интернет-платформы) процесс обязательной маркировки охватывает все больший объем товарных потоков, способствуя наполнению бюджетов бюджетной системы Российской Федерации как налоговыми платежами, так и поступлениями от таможенных операций.

3.2. Эффекты использования государственных информационных и контрольных систем в противодействии уклонению от уплаты налогов

Как легко обратить в свою веру других,
и как трудно обратить самого себя.
Оскар Уайльд

В настоящее время в рамках цифровой трансформации информационно-коммуникационные технологии (ИКТ), включая алгоритмы искусственного интеллекта (ИИ) и многочисленные модели нейронных сетей, широко применяются в различных сферах деятельности, включая область налогообложения¹. Использование указанных технологий в процессе начисления налогов способствует значительному повышению эффектов и точности всех процедур, снижению общей нагрузки на налоговые органы и налогоплательщиков, формируя благоприятную основу в целях противодействия уклонению от уплаты налогов и т.п.

Цифровая трансформация. Под цифровой трансформацией следует понимать процесс построения принципиально новой экосистемы, базирующейся на ИКТ, позволяющей выявить качественно новый потенциал интеграции экономики и цифровой среды. Направлениями цифровой трансформации являются интеграция сквозных технологий в производственные процессы и бизнес-сферу, расширение электронного документооборота, организация объективного контроля, проведение обучения и проверки знаний работников² и пр. Модель цифровой трансформации позволяет реализовать процесс модернизации

¹ Никулкина И.В., Колядко А.С. Развитие механизмов взаимодействия таможенных и налоговых органов по администрированию таможенных платежей // Экономика, предпринимательство и право. 2022. Т. 12, № 4. С. 1417—1434.

² Смирнов Т.В. Особенности формирования кадрового потенциала государственной службы в условиях цифровизации экономики // Лидерство и менеджмент. 2025. Т. 12, № 2. С. 447—464.

благодаря включению в стратегию развития перечня необходимых элементов и прогнозируемых эффектов, представленных в таблице 3.4.

Процессы глобализации и устойчивого экономического развития, международная интеграция и колоссальный объём внешнеторговых сделок требуют совершенствования таможенного администрирования¹. В этой связи большое внимание уделяется ИКТ, а также созданию новых автоматизированных систем, позволяющих ускорить и упростить взаимодействие участников внешнеэкономической деятельности с таможенными органами, одним из важнейших показателей которого является скорость совершения таможенных операций. При этом сокращение сроков прохождения таможенного контроля и выпуска товаров не должно создавать дополнительных рисков и угроз экономической безопасности страны².

Таблица 3.4. Основные элементы цифровой трансформации

Элементы	Применение информационно-коммуникационных технологий	Ожидаемые эффекты
Люди	Новые технологии обучения	Быстрое обучение новым навыкам
Модели	Широкомасштабное и быстрое развитие инновационной среды	Непрерывный инновационный процесс
IT-инфраструктура	Мощные, надёжные, гибкие системы и инструменты	Эффективное содействие цифровой трансформации
Технологические процессы	Оптимизация процессов (дизайн мышления)	Мониторинг в соответствии с инновационными трендами
Данные и информация	Стратегический подход к эффективному управлению данными	Доступ к данным в режиме реального времени, безопасность
Культура	Эффективное взаимодействие между государством, бизнесом, обществом	Принципы прозрачного взаимодействия
Охрана труда	Применение Интернета вещей, IT-технологий, смарт-оборудования и высокотехнологических решений	Средства индивидуальной защиты в экстремальных условиях, уникальные характеристики
Налоговая система	Автоматизация рутинных процессов сбора и обработки информации ³	Ускорение процессов, снижение рисков недоимок и ошибок
Таможенная деятельность	Электронное декларирование, автоматический выпуск товаров ¹	Скорость и качество осуществления таможенных операций

¹ Смылова О.Ю., Макаров И.Н., Гуцин Д.В. Цифровизация и устойчивое развитие: новые вехи в пространственном планировании территорий России // Креативная экономика. 2024. Т. 18, № 7. С. 1683—1702.

² Курепина Н.Л., Зеркаль Е.Е. Механизмы обеспечения экономической безопасности в системе бюджетно-налоговых отношений // Экономическая безопасность. 2023. Т. 6, № 1. С. 263—276.

³ Алексахина С.А., Горшкова А.А., Озерова Н.А., Нохтуева Е.Н. Цифровизация налогового администрирования как инструмент повышения эффективности налоговой политики // Экономика, предпринимательство и право. 2024. Т. 14, № 12. С. 7079—7094.

Применение ИКТ при определении таможенных платежей. ИКТ в начислении налогов способствует значительному упрощению и ускорению процесса начисления налогов, в том числе НДС, в частности, при определении таможенных платежей. Одним из таких способов является применение специализированного программного обеспечения, к примеру, электронных таблиц (Microsoft, Excel, Google Sheets, а также отечественного программного обеспечения в рамках реализации концепции технологического суверенитета страны²).

В данном случае ИКТ предоставляют возможность собирать, хранить и обрабатывать большие массивы данных, что особенно ценно и полезно при расчётах НДС для разнообразных товаров при различных ставках налога. Указанные электронные таблицы позволяют оперативно вносить изменения в формулы и параметры расчёта, а также проводить глубокий анализ имеющихся данных.

Другим важным аспектом применения ИКТ является использование онлайн-сервисов и приложений, которые позволяют рассчитать размеры налоговых платежей в реальном режиме времени, а также осуществить автоматический выпуск товаров. Данная технология существенно ускоряет совершение таможенных операций путём осуществления выпуска декларации на товар без непосредственного участия таможенных органов. При этом товары и транспортные средства (ТТС) и таможенные посты могут находиться в различных географических пунктах.

На рис. 3.2 представлен упрощенный алгоритм технологии автоматического выпуска в центре электронного декларирования³.

¹ Малышенко Ю.В., Богланов М.П. Внедрение технологий автоматической регистрации и выпуска товаров российской таможней // Вестник Российской таможенной академии. 2017. № 4. С. 107—113.

² Федеральный закон «О технологической политике в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 28.12.2024 № 523-ФЗ (последняя редакция). https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_494804/

³ Электронное декларирование товаров и транспортных средств: формы и порядок декларирования. <https://brokert.ru/material/elektronnoe-deklarirovanie>



Рис. 3.2. Алгоритм технологии автоматического выпуска в центре электронного декларирования

За рубежом технология автоматического выпуска широко распространена. К примеру, по состоянию на декабрь 2024 г. доля автоматического выпуска деклараций в США составляет 30—40%, Сингапуре — 72%, Китае — 96—99%. В РФ в 2023 г. автоматический выпуск деклараций составил 44,5%, в 2024 г. — 53%¹. В России разработка указанной технологии началась в 2012 г. В период с 25 сентября по 31 декабря 2012 гг. был осуществлён проект анализа возможности использования автоматического выпуска товаров, в отношении которых не выявлен профиль риска в Системе управления рисками в таможне (СУР).

На рис. 3.3 представлена динамика роста доли автоматически зарегистрированных электронных деклараций в РФ. Цель данной системы — создание современной информационной платформы таможенного администрирования,

¹ Данные по таможенному оформлению. https://www.alt.ru/external_news/91625/

обеспечивающей эффективный таможенный контроль на основе принципа выборочности. К основным задачам СУР относятся: создание единого информационного пространства; разработка методик о выявлении рисков; определение потенциальных рисков событий и угроз, а также фиксирование выявленных рисков; определение возможности предотвращения или минимизации рисков, а также определение требуемых ресурсов и разработка предложений по их оптимальному распределению.



Рис. 3.3. Рост доли автоматически зарегистрированных деклараций в Российской Федерации

К основным источникам информации для СУР относятся: базы данных межгосударственного и межведомственного обмена; базы данных электронных копий деклараций на товар, декларации таможенной стоимости, корректировки таможенной стоимости; информация, содержащаяся в правовых актах, изданных по результатам инспекционной деятельности таможенных органов и служебных проверок; электронные журналы, каталоги и т.д.

Анализ накопленного в России опыта применения технологии автоматического выпуска, позволяет сделать следующие выводы:

1) без участия таможенных органов могут быть выпущены товары, помещаемые под процедуру экспорта без взимания экспортных пошлин и применения запретов и ограничений, и в отношении которых не сработали профили риска в СУР (общий объем указанных деклараций на товар составляет не более 30%);

2) таможенные органы могут концентрировать внимание и ресурсы на поставках, в отношении которых выявлены профили риска СУР;

3) на основании содержания ст. 82, п. 3 Таможенного кодекса ЕАЭС существует возможность осуществления отдельных таможенных операций посредством информационных систем без участия ответственных должностных лиц таможенных органов¹;

4) электронное декларирование ускорило развитие организации удалённой оплаты таможенных платежей, включая косвенные налоги.

В настоящее время на таможенной территории России действуют две платёжные системы: ООО «Таможенная карта» (Таможенная карта) — технологическая компания, первый оператор таможенных платежей в РФ; ООО «Мультисервисная платёжная система» — российский национально значимый информационный оператор таможенных платежей, который является инструментом оплаты таможенных и иных платежей с использованием микропроцессорной банковской карты, в том числе через Интернет.

Правительством России в мае 2020 г. утверждена Стратегия развития таможенной службы в период до 2030 года (далее — Стратегия)². К началу 2025 г. основной целью Стратегии является внедрение в деятельность Федеральной таможенной службы (ФТС) новых цифровых технологий и алгоритмов ИИ, являющихся основными элементами таможенных процессов.

Цифровая трансформация функционирования ФТС. Эта трансформация предполагает полный отказ от бумажного документооборота и 100% подачу и обработку электронных деклараций в цифровой среде, что способствует унификации процедуры таможенного выпуска ТТС, определению единого кода товарной номенклатуры ВЭД, созданию единых лицевых счетов, снижению административных расходов, минимизации коррупционной составляющей, полной автоматизации и совершенствованию СУР. Это позволит осуществлять обработку гигантского объёма и хранение информации в едином реестре больших данных (Big Data) в целях оперативного выявления факторов риска, связанного с каждой товарной партией и проведения обоснованных процедур проверок и досмотров.

На основании систематизированной информации будет определён «зелёный» сектор добросовестных участников таможенных процедур, для которых предоставляется возможность проходить требуемые таможенные процедуры

¹ Таможенный кодекс Евразийского экономического союза. <https://ivo.garant.ru/#/document/71652992/paragraph/6419/doclist/8182/1/0/0/Таможенный%20кодекс:1>

² Распоряжение Правительства Российской Федерации от 23 мая 2020 г. № 1388-р «Стратегия развития таможенной службы Российской Федерации до 2030 года». <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74078959/>

без дополнительных затрат времени и средств¹. В имеющихся информационных базах ФТС накоплены массивы данных по операциям импорта и экспорта, а также создана система обмена информацией с иностранными таможенными администрациями, что позволяет выявлять нарушения таможенного регулирования.

В целях автоматического выявления фактов движения нелегальной продукции в настоящее время осуществляется процесс формирования единой системы отслеживания товаров в РФ и Евразийского экономического союза (ЕАЭС), способной анализировать цепочки товаров и транспортных средств от перемещения через таможенную границу до реализации конечному потребителю². Единая автоматизированная информационная система таможенной службы (ЕАИС) является технологической платформой для перехода деятельности таможенных органов на электронную и цифровую основу. Указанная ЕАИС представляет собой совокупность информационных, программных, информационно-вычислительных федеральных и региональных баз данных, информационно-вычислительных и информационно-коммуникационных систем, моделей и сетей.

Сегодня в России активно используются следующие технологические возможности: Автоматизированная информационная система внешнего доступа таможенных органов (АСВД ТО), которая обеспечивает защищённое информационное взаимодействие между ЕАИС и внешними информационными системами (к примеру, Информационными системами участников ВЭД, Федеральных органов исполнительной власти, таможенных органов иностранных государств и т.п.); Информационные системы обеспечения организационно-штатных, кадровых и финансовых подразделений ФТС; внешние информационные системы, в том числе открытые информационные ресурсы таможенных органов в международной ассоциации сетей «Интернет».

Кроме того, таможенными органами широко внедряются и используются справочные информационные системы, позволяющие найти код товара, товар по его описание, получить доступ к информации о размерах пошлин, НДС, цен на ТТС, перевозимые через границу. В целях расчёта НДС и акцизов в таможенных платежах необходимо создавать определённые шаблоны электронных таблиц, которые будут учитывать все необходимые параметры действующего

¹ Васильев Д.И., Кабаненко М.Н. Отечественные и зарубежные инструменты оценки эффективности налогового администрирования // Креативная экономика. 2023. Т. 17, № 11. С. 4371—4384.

² Анненкова О.Н., Марамыгин М.С. Налоговая оптимизация как основной метод выявления налоговых правонарушений в налоговом консалтинге на предприятиях // Экономика, предпринимательство и право. 2024. Т. 14, № 5. С. 1971—1988.

законодательства, такие как таможенная стоимость товара или транспортного средства, виды и размеры таможенных пошлин, наличие и размеры акцизы, а также ставки и условия взимания НДС. В шаблоны необходимо включать актуальные формулы, по которым будет производиться автоматический расчёт.

Основные направления повышения эффективности. Внедрение ИКТ в процесс расчёта налогов играет ключевую роль в повышении эффективности налоговых органов и упрощении взаимодействия между налогоплательщиками и государством. Приведём несколько направлений.

1. Автоматизация всех процессов и сбора данных о товарах и транспортных средствах, пересекающих таможенную границу, их фактической стоимости и стране происхождения. Это позволяет существенно ускорить процесс расчёта таможенных платежей, минимизировать вероятность ошибок, автоматизировать рутинные задачи, такие как обработка электронных деклараций и проверка документов, что существенно ускоряет процесс таможенного оформления.

2. Ускорение процесса начисления налогов. В рамках автоматического сбора данных о доходах, расходах, имуществе и других параметрах, необходимых для расчёта налогов, алгоритмы ИИ способны анализировать данные в целях выработки более эффективных стратегий налогообложения.

3. Автоматический анализ информации и данных в целях автоматического расчёта из фактической таможенной стоимости, что позволяет произвести расчёт таможенных платежей более точно и быстро, избегая недоимок или переплаты. ИИ и алгоритмы машинного обучения на основе изучения массива больших данных позволяют выявить подозрительные операции, которые могут указывать на нарушения действующего таможенного законодательства. Это способствует предотвращению различных случаев контрабанды и иных незаконных действий, выявлять тенденции и закономерности, что позволит таможенным органам принимать более обоснованные решения.

4. Прогнозирование объёмов и характера грузопотоков, что позволит ФТС эффективнее планировать собственные ресурсы и оптимизировать работу.

5. Анализ рисков и данных о предыдущих правонарушениях позволит с помощью Системы управления рисками (СУР) выявлять товары и ситуации, которые могут быть подвержены риску, тем самым снижая вероятность проявления правонарушений.

6. Интеграция с другими ИКТ и системами, в частности, с системами учёта товаров на таможенном складе и системами управления логистикой, что позволит в автоматическом режиме осуществлять передачу информации о товарах и их стоимости в систему расчёта таможенных платежей. Алгоритмы ИИ также могут интегрироваться с другими информационными системами, к примеру Системой управления рисками.

7. Расчёт таможенных платежей на основе алгоритмов, базирующихся на действующем законодательстве и критериях нормативно-правового поля. Это позволяет точно и быстро рассчитать, и взыскать таможенные платежи.

8. Автоматизация уплаты необходимых платежей и автоматическое списание со специальных расчетных счетов.

9. Мониторинг и контроль статуса уплаты таможенных платежей (включая НДС и акцизы), уведомление плательщика об изменениях в законодательстве. Это позволяет своевременно и оперативно реагировать на различные изменения и факторы, а также избегать начисления штрафов.

10. Обучение персонала, предоставление информации об актуальных таможенных процедурах и требованиях.

11. Оптимизация таможенных процессов и процедур за счёт автоматизации выдачи разрешений на ввоз или вызов товаров и транспортных средств.

12. Анализ изображений товаров в целях определения их физических характеристик и фактической стоимости, что способствует быстрому и точному начислению платежей.

13. Высокоточное прогнозирование затраченного времени на оформление в целях эффективного планирования работы таможни и избегания перегрузок.

14. Обратная связь и поддержка. Онлайн-платформы предоставляют возможность оперативного получения консультаций и разъяснений по вопросам налогообложения. Это улучшение процесс взаимодействия между налогоплательщиками и государственными органами.

15. Применение блокчейн-технологии. Данная технология обеспечивает максимально возможный уровень безопасности транзакций и защиты данных, предотвращение мошенничества и предоставляет гарантии целостности финансовой информации.

16. Применение цифровой подписи. Широкое внедрение цифровых подписей позволяет упростить процедуру подтверждения подлинности документов и ускорить процессы их согласования и утверждения.

17. Персонализация и адаптивность. Системы на основе алгоритмов искусственного интеллекта осуществляют выбор персонифицированных рекомендаций и системы адресных указаний.

Перечисленные выше возможности могут быть применены при разработке и функционировании «умной таможни», под которой следует понимать систему, использующую передовые цифровые ИКТ, включая алгоритмы искусственного интеллекта и машинное обучение различных форм и глубины в целях автоматизации процессов осуществления таможенных процедур и повышения их финансово-экономической эффективности.

Включение в процедуры умной таможни алгоритмов ИИ и различных онлайн-сервисов дают значительные преимущества как для государства и бизнеса, так и для всех заинтересованных участников. В частности, онлайн-сервисы могут быть особенно полезными для предпринимателей и организаций, которые сталкиваются с необходимостью начисления НДС.

В таблице 3.5 представлены некоторые виды некорректного заполнения граф электронных деклараций на товары, приводящие к ошибкам и неточностям в определении таможенных платежей¹.

**Таблица 3.5. Анализ возможных ошибок
при заполнении электронной декларации**

<i>Номер графы декларации</i>	<i>Выявленные нарушения / ошибки</i>	<i>Комментарии</i>
22 — Валюта и стоимость по счёту	Код валюты указан неверно	Контракт с таможенной ценой в нескольких валютах
	Код валюты не указан	Безвозмездная поставка по безвозмездному контракту
24 — Характер сделки	Код характера сделки указан неверно	Цена контракта до 50 тыс. долл США
	Код особенности сделки указан неверно	
44 — Дополнительная информация	Номер и дата документа указаны неверно	Технические опечатки
	Номер паспорта сделки указан неверно	Формат номера нарушен
	Номер паспорта сделки не указан	Стоимость цены контракта превысила 50 тыс. долл США
33 — Код товара	Код товарной номенклатуры ВЭД указан неверно	Возможность ошибки в определении ставки НДС и акциза
	Код товарной номенклатуры не указан	Отказ в приёме декларации

В соответствии со ст. 151 Налогового кодекса РФ на сегодняшний день действуют три ставки НДС: 0%, 10% и 20%. Ставка 0% применяется в целях расчёта экспортируемых товаров за пределы Евразийского экономического союза (ЕАЭС). Ставка 10% может быть применена для отдельных видов товаров, например, для продуктов питания, товаров для детей, лекарств и других социально-значимых товаров. Ставка 20% применяется для большинства товаров и транспортных средств.

В таблице 3.6 представлен фрагмент расчётов НДС в зависимости от кода товарной номенклатуры ВЭД, ставки налога и специфики взимания².

¹ Таможенная декларация. <https://www.alt.ru/education/declaration/gr1/>

² Товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности. <https://www.alt.ru/tnved/>

Таблица 3.6. **Расчёт экономических эффектов при начислении НДС**

№ n/n	Код ТН ВЭД	Наименование товара	Примечания	Ставка НДС, %	Эффекты, руб.
1	3926 10 000 0	Принадлежности канцелярские или школьные	Группа 39—40, VII: пластмассы и изделия из них	Детские товары — 10%	53 250 (–53 250)
				Прочие — 20%	106 500
2	4401 11 000 1	Древесина топливная в виде бревен	Группа 44—46, IX: Древесина и изделия из неё	Комплекующие для модернизации — 0 %	0 (–110 000)
				Прочие — 20%	110 000
3	0301 11 000 0	Пресноводная рыба	Группа 01—05, I: Живые животные	10% — при ввозе на территорию РФ	54 000 (–54 000)
				Прочие — 20%	108 000
4	7403 11 000 0	Катоды и секции катодов	Группа 72—83, XV: Недрагоценные металлы	Авиационные двигатели и запасные части — 0%	0 (–102 000)
				Прочие — 20%	102 000
5	5001 00 000 0	Коконы шелкопряда	Группа 50—63, XI: Текстильные материалы и текстильные изделия	Материалы для модернизации на территории РФ — 0%	0 (–105 000)
				Прочие — 20%	105 000
	Общая сумма возможных недоимок НДС в бюджет Российской Федерации				–454 250

Условно принимаем фактическую таможенную стоимость партии товара, пересекающей таможенную границу, 500 тыс. руб., таможенная процедура — выпуск для внутреннего потребления. Коды ТН ВЭД имеют решающее значение при пересечении ТТС через таможенную границу, в этой связи могут создаваться условия для возможных злоупотреблений и коррупции. Обозначим ряд возможных последствий изменения кода товара таможней: доначисление таможенных платежей; возбуждение дел об административной или уголовной ответственности, и пр. Коррупционная составляющая в деятельности ФТС может возникать в случаях, если коды сложно определить однозначно либо если существует диапазон значений пошлин и налоговых ставок.

В целях предотвращения указанной проблемы необходимо обеспечить прозрачность и открытость функционирования таможенной службы посредством включения в таможенные процедуры ИКТ, а также укрепить механизм контроля ответственности.

В таблице 3.7 представлены ожидаемые эффекты от внедрения ИКТ в деятельность ФТС. Применение в будущем цифровой валюты Центрального банка (цифрового рубля) в процесс оплаты таможенных платежей и сборов, по нашему мнению, также будет способствовать существенному сокращению возмож-

ности для коррупции и нарушений действующего российского таможенного законодательства¹.

Таблица 3.7. Ожидаемые эффекты трансформации внешних и внутренних процессов в системе Федеральной таможенной службы

<i>Прогнозирование эффектов</i>	<i>Позитивные последствия</i>
Отказ от бумажного документооборота, исключение излишней отчетности	Переход к применению юридически значимых цифровых записей в информационной системе
Развитие межведомственной интеграции органов государственной власти	Совместное использование данных из единой системы
Автоматическая регистрация и выпуск ТТС	Проведение проверок в информационной системе
Оптимизация организационной структуры	Автоматизация бизнес-процессов
Формирование прозрачной системы взаимодействия	Повышение эффективности функционирования ФТС
Специальная оценка с помощью ИИ	Получение экономических и социальных эффектов

На рис. 3.4 изображено модельное представление построения цифровой таможни.

1. Внедрение электронного декларирования и документооборота	2. Внедрение автоматической навигационной системы	3. Интеллектуальные пункты выпуска товаров и транспортных средств	4. Цифровая «умная» таможня
Внедрение ИКТ	Внедрение Центров электронного декларирования на региональном и федеральном уровне, создание единой базы электронного декларирования		
Цифровая трансформация с помощью новейших IT-решений	Применение машинного обучения		Внедрение алгоритмов ИИ
Трансформация IT-систем в алгоритмизируемые процессы анализа и контроля	Создание Big Data	Применение нейронных сетей	Формирование единого интеллектуального виртуального таможенного пространства
	Внедрение навигационных пломб	Развитие цифровых активов и инфраструктуры	

Рис. 3.4. Модель построения цифровой «умной» таможни

¹ Голова Е.Е. Налоговые правонарушения как угроза экономической безопасности страны // Экономика, предпринимательство и право. 2024. Т. 14, № 5. С. 1951—1970.

Выводы:

1) внедрение ИКТ в сферу налогообложения является важным шагом на пути по созданию современной и эффективной налоговой системы, способной удовлетворить потребности как государства, так и общества.

2) на текущем этапе алгоритмы ИИ могут вызывать опасения относительно конфиденциальности и безопасности собираемых ИИ данных. Крайне важно обеспечить защиту данных и соблюдение прав человека в процессе применения алгоритмов ИИ в таможенной деятельности;

3) применение ИИ и машинного обучения может привести к более эффективному и прозрачному процессу таможенного оформления, начисления и списывания таможенных платежей, снижению рисков различных нарушений, а также повышению общего уровня безопасности российских границ и национальной безопасности.

Все перечисленные выше преимущества включения в деятельность умной таможни алгоритмов ИИ требуют тщательного планирования и разработки соответствующих систем. В целях получения эффектов от использования ИКТ в налоговой сфере необходима подготовка соответствующих специалистов.

3.3. Роль налогового мониторинга в противодействии уклонению от уплаты налогов

Когда мы уступаем дорогу автобусу,
мы делаем это не из вежливости.

Виктор Шкловский

Большинством авторов налоговый мониторинг относится к новым формам налогового контроля, отличающимся от налоговых проверок по механизму (или технике) осуществления. Налоговый мониторинг подразумевает, что налогоплательщик в режиме реального времени предоставляет налоговому органу доступ к данным своего бухгалтерского и налогового учета. При этом налогоплательщик получает разъяснения в правильности исчисления налогов по проводимым операциям, оперативно согласовывает с налоговым органом позицию по налогообложению планируемых и совершенных операций. Оценка «зрелости» системы внутреннего контроля налогоплательщика в целях налогового мониторинга подробно проанализирована в статье¹.

¹ Березина Е.В., Баландина А.С., Беломытцева, О.С. Оценка «зрелости» системы внутреннего контроля налогоплательщика в целях налогового мониторинга // Налоги и налогообложение. 2021. № 2. С. 28—59.

Объем обязанностей налогоплательщика при переходе на налоговый мониторинг существенно увеличивается, в то время как налоговый орган, не принимая на себя дополнительных обязательств, получает неограниченный доступ к массиву информации налогоплательщика.

Налоговый мониторинг в первую очередь призван сократить затраты на налоговое администрирование, повысить уровень налоговой культуры участников налоговых отношений¹. В результате нового формата информационного взаимодействия появляется возможность разрешить споры до проведения контрольных мероприятий налоговыми органами, не доводя их до рассмотрения в арбитражном суде.

Главным бенефициаром налогового мониторинга является ФНС России. Налоговый мониторинг преимущественно реализует фискальную функцию налогов. Для налогоплательщика налоговый мониторинг, хотя и имеет до сих пор некоторые технические сложности, связанные с размещением информации на, так называемой, «витрине», также предоставляет экономию временных и финансовых ресурсов на последующих внесудебных и судебных разбирательствах, снижение налоговых рисков, предсказуемость и прогнозируемость налоговой нагрузки.

Подразумевается, что налоговый мониторинг имеет инициативную и добровольную основу. Однако достаточно часто переход на налоговый мониторинг осуществляется налогоплательщиком по распоряжению Правительства. Представляется, что подобный переход на налоговый мониторинг, с одной стороны, дискредитирует саму основу мониторинга, а, с другой стороны, способствует наработке практики взаимодействия налогового органа и налогоплательщика в подобном новом формате и повышает эффективность такого взаимодействия:

1) налоговый мониторинг представляет собой способ цифровизации налогового администрирования, что соответствует общемировым практикам налогового администрирования;

2) налоговый мониторинг имеет существенные отличия от зарубежного формата горизонтального мониторинга, в том числе в части отхода от соглашения — как сущностного момента мониторинга в зарубежных налоговых системах;

3) формат расширенного информационного взаимодействия требует более детальной проработки и закрепления на уровне норм НК РФ мероприятий и процедур, осуществляемых в рамках данной формы взаимодействия налогового органа и налогоплательщика;

¹ Михалева О.Л. Тенденции развития налогового контроля в условиях цифровой экономики // Наука XXI века: актуальные направления развития. 2021. № 1-1. С. 457—461.

4) отнесение налогового мониторинга к формам налогового контроля весьма спорно и препятствует определению экономически обоснованных критериев оценки эффективности налогового мониторинга¹.

Масштабность налогового мониторинга. Общеизвестно, что налоговый мониторинг внедряется только в отношении крупных налогоплательщиков. При этом с 2021 г. постепенно снижаются требования к компаниям для вступления в налоговый мониторинг. В настоящее время условия, позволяющие перейти на налоговый мониторинг, состоят в следующем (п. 3 ст. 105.26 НК РФ; требуется одновременное их соблюдение):

1) совокупная сумма НДС, акцизов, НДФЛ, налога на прибыль организаций, налога на добычу полезных ископаемых и страховых взносов, подлежащих уплате в бюджетную систему РФ за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, без учета налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, составляет не менее 80 млн руб.;

2) суммарный объем полученных доходов по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 800 млн руб.;

3) совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 800 млн руб.

Кроме того, согласно п. 3.1 ст. 105.26 НК РФ выполнение данных условий не является обязательным для ряда организаций.

По данным ФНС России, в 2024 г. налоговый мониторинг проводится в отношении 569 налогоплательщиков из 20 отраслей экономики; в их числе 128 новых участников, прирост числа участников за год составил более 25%².

Идентификация рисков налогоплательщика в рамках налогового мониторинга. Идентификация риска налогоплательщика играет ключевую роль в системе налогового мониторинга. В рамках налогового мониторинга налогоплательщики раскрывают информацию о своей системе внутреннего контроля (п. 6, 7 ст. 105.26 НК РФ), а именно рисках, которые идентифицируются систе-

¹ Березина Е.В., Баландина А.С., Беломытцева, О.С. Налоговый мониторинг как способ цифровизации налогового администрирования в Российской Федерации // Налоги и налогообложение. 2020. № 2. С. 18—39.

² В 2024 году к налоговому мониторингу подключены 569 компаний. https://www.nalog.gov.ru/m77/news/activities_fts/14277554/?ysclid=m8n4o4ur2z587873319

мой внутреннего контроля (приложение № 1 и № 3 к приказу ФНС России от 25.05.2021 № ЕД-7-23/518@). Налоговый орган проводит оценку рисков и составляет карту рисков.

Высокий уровень организации внутреннего контроля участников налогового мониторинга обеспечивает достаточную степень уверенности относительно достоверности, полноты, своевременности расчета налогооблагаемой базы, налогов (сборов), подлежащих уплате в бюджет. В настоящее время ФНС России разрабатывает единую цифровую методологическую модель, которая включает в себя разработку стандартизированных налоговых регистров, а также контролей (этапов контролей) в разрезе статей НК РФ и блоков операций¹. Данная модель будет включать разработку контрольных соотношений и алгоритмов расчета показателей налоговых регистров организации, что позволит реализовывать подходы к автоматизации проведения процедуры налогового контроля в отношении участников налогового мониторинга.

Такой подход стимулирует налогоплательщиков реализовывать стандартизированные методы контроля, тем самым компании получают возможность минимизировать количество ошибок, влияющих на полноту уплаты налогов, что значительно сократит сроки согласования налоговой базы по всем налогам и приведет к сокращению объема истребованных документов.

Налоговый мониторинг и уклонение от уплаты налогов. Неуплата налогов возможна как в результате неверного толкования налоговой нормы, счетной ошибки, случайности, так и в результате намеренных и согласованных по цели и времени действий налогоплательщика или группы налогоплательщиков.

Уклонение от уплаты налогов имеет криминальную направленность; наказание за данное деяние предусмотрено ст. 199 УК РФ и наказывается максимально (при условии совершения деяния группой лиц и в особо крупном размере²) штрафом в размере от 200 до 500 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет, либо принудительными работами на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо лишением свободы на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

¹ Налоговый мониторинг. https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/reference_work/taxmonit/?ysclid=m8ldomgh918495918

² Особо крупным размером является сумма, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд 56 250 тыс. руб. Для крупного налогоплательщика и в пределах трех лет данная сумма, по сути, не является крупной.

Целью налогового мониторинга противодействие уклонению от уплаты налогов изначально не заявлялось, однако оно подразумевается исходя из содержания налогового мониторинга. В литературе тема роли налогового мониторинга в рамках противодействия уклонению от уплаты налогов и иным криминальным деяниям практически не освещена. Лишь отдельные точечные наработки по данному вопросу представлены в статьях^{1, 2}.

Общеизвестно, что информация — один из наиболее ценных ресурсов. И целью внедрения налогового мониторинга в широком понимании является именно обладание информацией о наблюдаемом объекте (налогоплательщике, а конкретнее — его транзакциях, формирующих налогооблагаемую базу). Иными словами, налоговый орган получает информацию по широкому кругу объектов налогообложения, а под наблюдение попадает огромный массив транзакций налогоплательщика.

Возможности налогового мониторинга в противодействии уклонению от уплаты налогов. Налоговый мониторинг является мерой государственной налоговой политики, направленной как на экономию административных издержек, рост фискальных платежей, повышение информированности налогоплательщиков, так и на предупреждение уклонения от уплаты налогов. В данном вопросе речь идет об экономической безопасности налогоплательщиков и государства.

В рамках противодействия уклонению от уплаты налогов налоговый мониторинг подразумевает сотрудничество ФНС России с правоохранительными органами. Автор настоящего параграфа видит следующие возможности налогового мониторинга в рамках организации противодействия уклонению от уплаты налогов в РФ:

1. Выявление сокрытой налоговой базы и недостоверной информации при расчете налогов;
2. Оперативное урегулирование спорных вопросов правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов;
3. Сокращение сроков выявления нарушений законодательства РФ о налогах и сборах с целью повышения профилактического эффекта и предупреждения указанных нарушений;
4. Выявление областей повышенного криминального налогового риска (например, операций с иностранной валютой, криптовалютами);

¹ Гармышева А.А. Реструктуризация механизма противодействия уклонению от уплаты налогов // Известия БГУ. 2023. № 3.

² Мрачковская Е.Ю. Мониторинг как современная форма налогового контроля / Е.Ю. Мрачковская, Л.М. Сафронова // Актуальные вопросы и проблемы экономики и управления. Санкт-Петербург: Наукоемкие технологии, 2023. С. 70—75.

5. Выявление налогоплательщиков, относящихся к категории повышенного риска совершения налоговых правонарушений;

6. Подробное информирование налогоплательщиков с целью предупреждения нарушений законодательства РФ о налогах и сборах;

7. Предупреждение обращения налогоплательщиков в судебные органы в целях признания решения налогового органа недействительным;

8. Предупреждение возбуждения уголовных дел по ст. 199 УК РФ.

Данные пункты непосредственно касаются противодействия уклонению от уплаты налогов. Безусловно, возможно существование и иных возможностей налогового мониторинга в рамках организации противодействия уклонению от уплаты налогов в РФ.

Одной из важнейших задач налогового органа в рамках анализа системы налогового мониторинга на определенном временном интервале является разработка рекомендаций по совершенствованию налоговой политики в плане уклонения от уплаты налогов.

В настоящее время показатели эффективности налогового мониторинга в противодействии уклонению от уплаты налогов в РФ отсутствуют; их исследование требует дополнительной проработки.

Следует отметить, что налоговый мониторинг имеет и более глубокое значение в плане противодействия криминальным финансовым операциям, а именно реализует следующие функции:

- защиту стабильности финансовой системы в рамках макропруденциальной функции;
- предупреждение криминальных¹ банкротств;
- контроль валютных платежей;
- контроль задержек в расчетах;
- контроль обналичивания и отмывания денежных средств;
- мониторинг иных подозрительных транзакций.

Налоговый мониторинг в рамках макропруденциальной политики.

Коммерческие банки и другие участники финансового рынка традиционно играют важнейшую роль в финансовой системе и являются крупными налогоплательщиками. С 1 января 2023 г. Банк России, являясь и регулятором, и налогоплательщиком, вступил в систему налогового мониторинга.

Налоговый мониторинг является частью макропруденциальной политики, состоящей в комплексе упреждающих мер, направленных на минимизацию системного риска финансового сектора в целом и отдельных его секторов. В слу-

¹ Под криминальными банкротствами понимаются преднамеренные и фиктивные банкротства (ст. 196 и 197 УК РФ).

чае реализации системного риска значительное число участников финансового сектора становится неплатежеспособным или теряет ликвидность, в результате чего они не могут функционировать без поддержки органа денежно-кредитного регулирования или органа пруденциального надзора. Налоговый мониторинг позволяет выявить критические трансакции, в т.ч. криминальной направленности, и минимизировать риски финансовой системы. Подобное направление подразумевает тесное сотрудничество ФНС России и Банка России.

Налоговый мониторинг и криминальные банкротства. Общеизвестно, что криминальные банкротства сопровождаются выводом активов. Стандартные схемы вывода активов должника в подобных ситуациях достаточно часто состоят в следующем:

- 1) оплате несуществующих товаров, работ, услуг;
- 2) выдаче налогоплательщиком займов (заем выдан с целью создания видимости гражданско-правовых отношений и прикрытия договора дарения, сделка совершена в период подозрительности в отношении заинтересованного лица и прикрывала собой безвозмездный вывод активов должника с целью причинения вреда имущественным правам его кредиторов, выдача займа «технической» компании с обеспечением, которое в будущем будет признано недействительным и т. д.);
- 3) замене ликвидного имущества на неликвидное (часто фигурируют векселя, необеспеченные обязательства аффилированных лиц, недвижимое имущество в отдаленных районах и пр.);
- 4) увеличении уставного капитала, внесении вклада в имущество (произошло распоряжение имуществом не в интересах должника по существенно заниженной цене, экономическая целесообразность внесения объекта в уставный капитал отсутствовала и пр.);
- 5) иных схемах, в том числе передаче имущества путем реорганизации и создания нового юридического лица с несправедливой оценкой вкладов, продаже актива по заниженной цене, покупке актива по завышенной цене, выплате дивидендов.

Данные сделки с позиции уплаты налогов являются как бы «побочными» и могут не влиять на сумму уплаченных налогов. Однако налоговый орган их «видит», может идентифицировать и оперативно информировать о них правоохранительные органы.

Заключение. Возможно, в настоящее время в силу малого периода действия налогового мониторинга некоторые его преимущества недооценены с позиции государства и борьбы с уклонением от уплаты налогов. Так, по мнению автора, мониторинг выполняет не только фискальную функцию, состоящую в виде прироста собираемости налоговых платежей и экономии затрат на администрирование, но и призван обеспечивать информацией о подозрительных трансакциях всю финансовую систему.

Налоговый мониторинг представляет собой часть финансовой политики государства в целом и налоговой политики — в частности; он подразумевает закономерное и соответствующее современным реалиям развитие налоговой политики. Кроме того, налоговый мониторинг играет огромную роль в обеспечении превентивного контроля и экономической безопасности страны. Контролируя риски крупных налогоплательщиков и их контрагентов, налоговый орган может пресекать огромное число преступлений по уклонению от уплаты налогов, а также тесно связанных с ними (отмывание денежных средств, финансирование терроризма, криминальные банкротства и иные).

3.4. Роль налоговых амнистий в минимизации уклонения от уплаты налогов

Бюрократия — это как рыбная ловля там,
где рыба не водится.
Сирил Паркинсон

Институт налоговой амнистии, типологизация и исторический экскурс.

За длительный период развития мировая теория и практика предложила государствам различные механизмы и способы сбора налогов. Возможность временного и постоянного налогового иммунитета для отдельных категорий граждан и народов относит первое описание налоговой амнистии к двухтысячелетнему периоду (Древний Египет).¹ И несмотря на то, что базовым принципом конструкции оптимальной налоговой системы в теории налогов определен принцип налогового равенства, реализуемый через систему всеобщего участия всех граждан в финансировании публичных расходов и неукоснительной ответственности за налоговые правонарушения², страны и правительства в разные периоды прибегают к этому механизму для увеличения налоговой базы и налоговых поступлений.

Анализ генезиса налоговой амнистии в современной экономической практике позволяет отметить, что налоговые амнистии в рамках национальных и субнациональных инициатив проводились как в развивающихся, так и в развитых странах. Из крупных развитых экономик США впервые в мировой практике воспользовались инструментом добровольного подтверждения налоговых обязательств и их легализацией. За более чем двадцатилетний период с 1982 было проведено 78 налоговые амнистий. В качестве американской специфики

¹ *Адамс Ч.* Влияние налогов на становление цивилизации. Москва; Челябинск: Социум, Мысль, 2018. 639 с.; ил.

² *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Эксмо, 2007.

организации процедур налоговых амнистий является то, что они вписаны на постоянной основе в налоговое законодательство отдельных штатов.

Развитые страны: Австралия, Австрия (1982, 1993), Бельгия (1984), Греция, Ирландия (1988, 1993), Италия (1982, 1984, 2002), Испания (1977), Новая Зеландия (1988), Португалия (1981, 1982, 1986, 1988), Финляндия (1982, 1984), Франция (1982, 1986) и Швейцария также использовали в реализации налоговой политики институт налоговой амнистии.

К развивающимся странам, проводящим экономические и налоговые амнистии, относятся Аргентина (1987, 1995 годы), Боливия, Чили, Колумбия (1987 год), Эквадор, Индия (несколько лет), Панама (1974 год), Перу, Мексика, Филиппины, и Турция.¹ За последние 50 лет центральные правительства Аргентины, Колумбии, Бразилии, Индии, Филиппин, Турции, ЮАР неоднократно использовали этот механизм, как и фискальные администрации развитых стран, столкнувшиеся с конкретными экономическими проблемами рецессии, финансового кризиса и ростом государственного долга (например, Ирландии, Италии, Испании, Греции, Португалии). В отдельных случаях налоговая амнистия являлась вынужденным условием разрешения политического конфликта (смена правительств в развивающихся странах Африки и Латинской Америки, легализация капиталов побежденной Германии и др.), в других использовалась как форма налогового поощрения выхода бизнеса из тени.

Учитывая глобальный характер проблем с соблюдением налогового законодательства, налоговые амнистии в той или иной форме применялись фискальными администрациями по всему миру. Некоторые налоговые амнистии формализовались путем внесения поправок в налоговое законодательство, создавая временный или постоянный процесс подачи заявления и документацию, которая обеспечивала раскрытие информации о незарегистрированных налогоплательщиках и незадекларированных объектах налогообложения.

Классификация налоговых амнистий. Классифицируют налоговые амнистии следующим образом:

В зависимости от сферы распространения:

- общие — охватывающие все налоги и всех налогоплательщиков или локальные — распространяющиеся на определенные группы налогоплательщиков или виды доходов.
- внутренние — распространяющие действие на национальные объекты налогообложения и международные, включающие зарубежные активы.

В зависимости от срока действия:

- временные (окончательные) налоговые амнистии или постоянные.

¹ Torgler, B., Schaltegger, K.A. 2005. Tax Amnesties and Political Participation. Public Finance Review, Vol. 33, 403—31 <http://dx.doi.org/10.1177/1091142105275438>

В зависимости от применения в законодательстве

- внедренные в налоговое законодательство или реализуемые в законодательстве отдельным нормативным актом

В зависимости от меры ответственности:

- ограниченные, предусматривающие освобождение от одного вида ответственности (например, штрафных санкций в виде пени)
- полные — с применением нулевых штрафов, пониженных налоговых ставок, освобождением от прочих административных наказаний.

Причины применения налоговых амнистий. Причины обращения к налоговой амнистии для решения экономических проблем у каждого государства разнообразны, в зависимости от уровня развития национальной экономики и возможностей налогового администрирования. Но основным фактором, побуждающим правительства различных стран к применению этого механизма, является теневая экономика, обладающая потенциалом к налогообложению. Осознание невозможности привлечения налоговых поступлений путем используемого арсенала налоговых рычагов приводят к государствам к задействованию инструмента налоговых амнистий.

Невозможность может быть обусловлена как слабостью и неразвитостью налоговых администраций, значительными расходами на выявление и процедуры налогообложения теневого бизнеса, так нераспространением национального законодательства на доходы транснациональных компаний и доходы резидентов, получаемых ими на территории других государств.

В определённых случаях налоговая амнистия используется как одно из мероприятий кардинальной налоговой реформы для единовременного расширения налоговой базы, а также как составная часть политической реформы при смене правительства и девальвации национальной валюты. В определенном понимании налоговую амнистию можно также отнести к «битве за инвестиции». Устанавливая облегченную репатриацию капиталов и привлекая более прозрачными и простыми условиями регистрации и декларирования объектов налогообложения, правительства могут рассчитывать не только на возврат в страну капиталов, но и заинтересованность иностранных инвесторов в размещении инвестиций.

Налоговую амнистию многие экономисты относят к категории налоговых преференций за счет преимуществ, которые она предоставляет отдельным категориям и группам плательщиков. Отличительным признаком налоговой амнистии от других стимулирующих налоговых форм, применяемых государством, в том числе и налоговых льгот, является освобождение от ответственности за налоговые нарушения.

Историческая практика использования различных разновидностей налоговых амнистий привела к тому, что формальные и неформальные отношения, объективно складывающиеся в процессе предоставления государством отдельных преимуществ (обычно временного характера) для добровольной уплаты

налогов без налоговой ответственности сформировали институт налоговой амнистии как императивное право государства на реализацию мер по предоставлению налогоплательщикам, ранее не соблюдавшим налоговые правила, исправить налоговый статус на определенных условиях в рамках организации налоговых отношений без привлечения к налоговой ответственности.

Понятие налоговой амнистии. В экономической литературе существует ряд определений термина налоговой амнистии, акцентирующих на наиболее характерных чертах и особенностях, либо целях ее проведения (табл. 3.8).

Таблица 3.8. **Понятие налоговой амнистии**

Eric Le Borgne and Katherine Baer	Налоговая амнистия — ограниченное по времени предложение правительства определенной группе налогоплательщиков уплатить определенную сумму в обмен на списание налогового обязательства (включая проценты и штрафы), относящегося к предыдущему налоговому периоду (периодам), а также освобождение от судебного преследования ¹
Das-Gupta, A., & Mookherjee, D.	Налоговая амнистия — это государственная политика в области налогообложения, которая разработана для предоставления стимулов в форме отмены налогов, которые должны быть предоставлены путем уплаты определенной суммы выкупа, направленного на обеспечение дополнительных государственных доходов и возможностей для несоблюдающих налогов налогоплательщиков быть послушными, чтобы поощрять большее число налогоплательщиков, соблюдающих налоговые требования, в будущем ²
Marchese, C.	Налоговая амнистия — это возможность, предоставляемая налогоплательщикам, списать существующую налоговую задолженность. Налоговая амнистия может быть исключительной и доступной только в течение ограниченного периода времени, или она может быть встроена как постоянная функция налогового режима, при котором налогоплательщик выполняет определенные условия. Налоговые амнистии могут быть общими — охватывающими все налоги и всех налогоплательщиков — или ограниченными определенными группами налогоплательщиков или налогов и обычно подразумевают отказ от уголовных и гражданских санкций ³

¹ Baer, Katherine and Eric Leborgne, Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives, July 29, 2008. <https://www.imf.org/en/Publications/IMF-Special-Issues/Issues/2016/12/31/Tax-Amnesties-Theory-Trends-and-Some-Alternatives-21865>

² Das-Gupta, A., & Mookherjee, D. (1996). Tax amnesties as asset-laundering devices. The Journal of Law, Economics, and Organization, 12(2), 408—431.

³ Marchese C. (2019). Tax Amnesty. In: Marciano, A., Ramello, G.B. (eds) Encyclopedia of Law and Economics. Springer, New York, NY. https://doi.org/10.1007/978-1-4614-7753-2_24

Окончание табл. 3.8

ОЭСР 2015	Налоговые амнистии являются неотъемлемой частью более широкой стратегии соблюдения налоговых требований — их следует рассматривать как часть различных мер по обеспечению соблюдения налоговых требований, которые налоговые администрации и правительства предпринимают для того, чтобы побудить всех налогоплательщиков выполнять свои обязательства ¹
Белова Т.А.	Налоговая амнистия — государственно-правовой акт, которым со стороны государства гарантируется освобождение от налоговой ответственности лиц, не исполнивших в установленном законодательством порядке обязанность по уплате налога, при условии, что данные лица добровольно и в полном объеме внесут в бюджетную систему Российской Федерации все имеющиеся недоимки по налогам. ²

Таким образом, исходя из теоретических подходов и применяемой практики, налоговую амнистию можно определить как одну из стратегий добровольного соблюдения налогового законодательства для увеличения доходной базы государственного бюджета. В то же время следует отметить, что мировая практика проведения налоговых амнистий продемонстрировала неоднозначность получаемого эффекта: есть примеры и положительных и негативных результатов.

Положительные эффекты безусловно зависят от организационных процедур и информирования заинтересованных лиц, но практика выявила еще один побочный результат. Налоговая амнистия как самостоятельный инструмент или механизм, встроенный в систему экономической либерализации, характеризуется увеличением субъектов хозяйствования, повышением открытости для торговли, иностранных и национальных инвестиций, другим положительным последствиям, которые стимулируют экономический рост и увеличение доходов. В странах, где амнистия прошла успешно, например, Ирландия (1988г.) получила 750 млн долл. США (вместо ожидаемых 50 млн долл. США), а Колумбия за счет дополнительных доходов погасила более половины дефицита центрального правительства, наблюдалось оживление внешнеэкономической деятельности и рост реального ВВП.

¹ OECD (2015), Update on Voluntary Disclosure Programmes: A Pathway to Tax Compliance, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/460c9ea4-en>.

² Белова, Татьяна Александровна. Институт налоговой амнистии и его место в системе налогового права: автореферат дис. ... кандидата юридических наук: Саратов, 2015. 29 с.

В любой ситуации при выборе механизма дополнительного привлечения налоговых поступлений государству приходится балансировать между желанием расширить налоговую базу без особых затрат на разработку адекватной налоговой политики либо обеспечить совершенствование процедур налогового администрирования, повышение квалификации фискальных служащих и формирование стабильной налоговой экосреды, поощряющей добросовестных налогоплательщиков.

Определение наилучших практик раскрытия информации для облегчения соблюдения налогового законодательства. Успешность налоговой амнистии оценивается исходя из краткосрочного и долгосрочного эффекта, а также достижения поставленных целей ее проведения. Чем четче цели и шире информирование заинтересованных субъектов, тем реальнее получение планируемого эффекта. Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) считает, что программы налоговой амнистии побуждают налогоплательщиков выполнять свои обязательства и при тщательном составлении программы добровольного раскрытия информации (VDP) приносят пользу всем участникам — налогоплательщикам, раскрывающим информацию, соблюдающим правила налогоплательщикам и правительствам¹. В качестве подтверждения этого вывода ОЭСР приводит следующие данные: с 2009 г. по 2019 г. программы добровольной уплаты налогов от ранее не отраженных объектов налогообложения в 40 юрисдикциях привели к получению дополнительных 102 млрд евро налоговых поступлений, при этом более 1 млн налогоплательщиков раскрыли информацию о своих активах добровольно².

С целью придания налоговой амнистии организуемого процесса Форум по налоговому администрированию ОЭСР (FTA) разработал дерево решений для оказания помощи правительствам и фискальным органам, которые рассматривают возможность реализации налоговых амнистий в национальном законодательстве. Дерево решений представляет собой алгоритм, который налоговые администрации могут применить при разработке и администрировании программ добровольного раскрытия информации. С учетом лучших практик реализации налоговых амнистий и процедур раскрытия информации на добровольной основе предлагается общий алгоритм проведения налоговой амнистии (рис. 3.5).

¹ Update on voluntary disclosure programmes a pathway to tax compliance <https://web.archive.oecd.org/2015—08—07/369595-Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf>

² OECD (2019) Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Multilateral Cooperation Changing the World. 10th Anniversary Report, Paris: OECD Publishing



Рис. 3.5. Общий алгоритм проведения налоговой амнистии

Возобновление активного применения налоговых амнистий наряду с прочими инструментами государственной поддержки увеличилось в период пандемии и последующего за ней экономического кризиса, с целью восстановления платежеспособности налогоплательщиков, не имеющих возможности погашения своих обязательств. Механизм налоговой амнистии также стал широко задействоваться в условиях активного обмена налоговой информацией и раскрытия налоговой тайны, а также на фоне борьбы с оффшорами и недобросовестной налоговой конкуренцией.

В последнее десятилетие международные организации под эгидой ОЭСР оказывают организационную поддержку налоговым администрациям, поощряя внедрение программ по добровольному раскрытию информации в национальное налоговое законодательство. По оценкам ОЭСР, в результате применения

этих программ по всему миру в национальные бюджеты вернулось 107 млрд евро сокрытых доходов, включая налоги, проценты и штрафы¹.

VDP можно расценивать как разновидность налоговой амнистии. Хотя ОЭСР настаивает на необходимости их различия с прямыми налоговыми амнистиями², рекомендуя использование VDP в национальной налоговой практике на постоянной основе как часть стратегии улучшения национальных налоговых систем. Основное отличие от налоговых амнистий этих программ, как правило, заключается в непредоставлении полного освобождения от всех налоговых обязательств в отношении ранее незадекларированных активов или доходов.

Вместо освобождения предусматривается применение более низкого фиксированного налога (ниже стандартной ставки) и снижение штрафов и/или процентов за просрочку. Для эффективности реализации VDP также заранее оговариваются не дискреционные параметры программы, такие как: сфера действия, продолжительность, общие сроки, штрафы и освобождение от процентов, применимые сборы или пошлины, положения об оплате, гарантии конфиденциальности, степень иммунитета от уголовного преследования и критерии отбора налогоплательщиков. Основное в подходе по организации и применению VDP — невозможность легализации доходов, полученных преступным путем.

Результаты применения программ добровольного раскрытия информации оказались достаточно эффективными в борьбе за репатриацию и легализацию иностранных активов. Однако следует отметить, что одним из важнейших условий, обеспечивающих эффективность и результативность наряду с четким выполнением ее организации, обеспечением нераскрытия информации и освобождения от преследования налогоплательщиков, является наличие современной налоговой администрации, оснащенной надежными информационными полномочиями (как на внутреннем, так и на международном уровне) и современными инструментами аудита и обеспечения соблюдения законодательства. Во многих развивающихся странах предварительные условия для успешного VDP не выполняются, что является основанием для выбора других инструментов пополнения бюджета и борьбы с теневой экономикой.

Налоговая амнистия в налоговых законодательствах стран ЕАЭС. Страны ЕАЭС, как и многие другие государства столкнулись с проблемой теневой экономики и выводом за рубеж капиталов. Практически все страны ЕАЭС (за исключением Беларуси) в том или ином формате применяли инстру-

¹ Defining best practices to facilitate tax compliance. <https://www.oecd.org/en/topics/tax-transparency-and-international-co-operation.html>

² Update on voluntary disclosure programmes a pathway to tax compliance. <https://web.archive.oecd.org/2015-08-07/369595-Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf>

менты налоговой амнистии, особенно активно задействуя их в период трансформации и становления национальных экономик.

Россия. Среди стран ЕАЭС Россия стала первым государством, апробирующим инструмент налоговой амнистии.¹ Процедура предусматривала освобождение от налоговых санкций при перечислении в месячный срок ранее неуплаченных платежей. В случае последующего выявления сокрытых от налогообложения доходов предусматривалось взыскание штрафных санкций в трехкратном размере. По результатам (всего 2 тыс. субъектов хозяйствования, задекларировавших дополнительно свои доходы) это мероприятие нельзя признать результативным.

Дальнейшие попытки (1998 г. законопроект «О добровольной легализации доходов физических лиц в 1998 году») и еще два проекта, предусматривающие легализацию доходов населения и иностранных капиталов (2002 г.), остались на стадии рассмотрения законопроектов.

Следующая амнистия 2007 г.² предполагала возможность в упрощенном порядке задекларировать полученные доходы физическим лицам. Амнистия предусматривала взыскание налога по стандартной ставке 13% и освобождение от налоговой ответственности. В результат сумма от полученных задекларированных доходов в размере 3,7 млрд руб. оказалась существенно ниже прогнозируемой. Недостаточная результативность проведенной акции вызвана отсутствием гарантий со стороны государства для добросовестных граждан и наказанием не участвующих в налоговой амнистии.

Следующая налоговая амнистия (2018 г.) была ориентирована на физических лиц и индивидуальных предпринимателей и предусматривала списание долгов по страховым взносам (в пределах (8 МРОТ)) и имущественным налогам. Также физические лица могли воспользоваться уменьшением налоговой задолженности по налогам, уплата которых связана с осуществлением предпринимательской деятельности (за исключением налога на добычу полезных ископаемых, акцизов и налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через границу Российской Федерации), включая пени и задолженность по штрафам³. Мероприятие проводилось налоговыми органами без дополнительных действий со стороны налогоплательщиков с целью улучшения плате-

¹ Указ Президента Российской Федерации от 27.10.1993 г. № 1773 О проведении налоговой амнистии в 1993 году <https://base.garant.ru/10102531/>

² Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» <https://base.garant.ru/12151299/>

³ Федеральный закон от 28.12.2017 № 436-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001201712290002>

жеспособности налогоплательщиков и сокращения долгов, в первую очередь бесперспективных.

В соответствии с Федеральным законом от 12.07.2024 № 176-ФЗ¹ в 2025 г. проводится налоговая амнистия для определенной категории предпринимателей, недобросовестно воспользовавшихся налоговыми преимуществами специальных режимов налогообложения: УСН, ЕНВД, ЕСХН, АУСН. Использование в налоговой системе особых налоговых режимов с целью упрощения и стимулирования деятельности малого бизнеса всегда сопряжено с рисками включения этих режимов в «серые» оптимизационные схемы. Льготные условия налогообложения привели к бурному росту субъектов хозяйствования, появившихся за счет дробления бизнеса. Разделение единой предпринимательской деятельности между несколькими субъектами исключительно для занижения налоговых обязательств определяет сущность дробления бизнеса. В связи со значительным распространением этой схемы уклонения от уплаты налогов и существенными расходами на налоговое администрирование для выявления дробления бизнеса (зачастую выявляется при выездной налоговой проверке) предусмотрена налоговая амнистия — 2025.

Следует обратить на беззаявительный принцип ее проведения: бизнесу достаточно отказаться от недобросовестного использования специальных режимов. В этом случае компании освобождаются от уплаты налогов в результате дробления за 2022—2024 гг., а также: пеней и штрафов за нарушение правил учета доходов, расходов и баз для исчисления налогов и непредставление отчетности.

Казахстан. Налоговые амнистии, проведенные в Казахстане, можно считать наиболее успешными среди бывших постсоветских республик. Было проведено три амнистии. Первая в 2001 г. позволила легализовать 4,4 млрд долларов, что составило 8,7% от ВВП страны. Успешность проведенной компании объяснялась хорошими экономическим ростом, развитостью банковского сектора и полной гарантией налоговой тайны. В рамках лишь двух последних налоговых амнистий (2011 и 2015 годов) списаны суммы задолженности по пени и штрафам на общую сумму 143,7 млрд тенге малому и среднему бизнесу. Основной целью проводимых акций было сохранение предпринимателей и предотвращение потери рабочих мест от возможного банкротства.

Налоговая амнистия для бизнеса и физических лиц, проведенная в 2019 г., обеспечивала списание начисленной пени за оплату основного долга. А у фи-

¹ Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» <http://publication.pravo.gov.ru/document/0001202407120009>

зических лиц, имеющих задолженность более 15 лет была полностью списаны и задолженность, и пени. 45% субъектов, имеющих задолженность, воспользовались погашением имеющихся долгов без штрафов и почти треть должников-физлиц выплатила сумму основного долга.

Армения. Армения применила механизм налоговой амнистии в 2012 и 2017 гг. Налоговая амнистия 2012 г. проводилась на основании Закона от 19 декабря 2012 г. №3Р-258 «Об установлении налоговых льгот и обязательных выплат по социальному обеспечению»¹ и предусматривала ряд освобождений для микробизнеса (в основном для самозанятых лиц без наемных работников) и физических лиц. В 2017 г. также было предусмотрено освобождение от налогов мелкого бизнеса- предпринимателей, которые зарабатывают меньше 18 тысяч долларов в год.

Кыргызстан. Количество предпринимаемых попыток легализации капиталов в Кыргызстане предпринимались неоднократно (не менее 4 раз) и в основном не приносили нужного эффекта за счет недоверия бизнеса государству и сложного механизма. Например, налоговая амнистия 2015 г. давала возможность полного аннулирования накопившихся налоговых обязательств: процентов, пеней и налоговых санкций. Налогоплательщики, уплатившие основной долг до 1 ноября 2015 г. (по состоянию на 1 августа 2015 г.) и текущие налоговые платежи, были полностью освобождены от налоговой ответственности. Если погасят до 1 февраля 2016 г., списывается 80%, до 1 мая 2016 г. — 50%. В случае если задолженность не погашается до указанной даты, граждане будут платить проценты, пени и налоговые санкции в полном объеме. Фактически объем предоставляемых послаблений зависел от срока уплаты: чем раньше, тем больше.

В январе 2024 г. власти Кыргызстана власти объявили об очередной — пятой по счету — кампании по борьбе с теневой экономикой в республике. Добровольная легализация активов физических лиц должна была завершиться в июне текущего года. Гражданам предоставляется возможность легализации активов движимое и недвижимое имущество, денежные средства, включая зарубежные активы рубежом или оформленные на других лиц на начало 2023 г. Амнистия проходила под лозунгом обеспечения гарантий в части сохранности активов и защиты от уголовного преследования за налоговые или правовые нарушения и физической ликвидации всех налоговых деклараций. Налоговые органы Кыргызстана уничтожили 1, 503 миллиона бумажных форм деклараций физических лиц. Были ликвидированы декларации и сведения о полученных

¹ Закон Республики Армения от 19 декабря 2012 года №3Р-258 Об установлении налоговых льгот и обязательных выплат по социальному обеспечению https://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=161637

доходах в количестве более 321,5 тысяч и 553,1 тысячи деклараций государственных чиновников¹.

Выводы. Налоговая амнистия является одним из распространенных инструментов экономической политики государства, применяемый с целью увеличения доходной базы, репатриации доходов, либерализации и сокращения теневой экономики.

Результат проведения налоговой амнистии непосредственно зависит от организационных процедур, распространения информации, доверия властям, а также от наличия квалифицированной налоговой администрации, обеспечивающий как безусловное соблюдение налоговых процедур, так и неотвратимость наказания за налоговые правонарушения.

Успешность налоговой амнистии базируется на поведенческих аспектах налогоплательщика-правонарушителя. Переход бизнеса и вывод капиталов из теневого сектора в легальный определяется не только страхом раскрытия информации и последующим наказанием, но и новыми возможностями и преимуществами, которые дает одновременно проводимая экономическая либерализация.

3.5. Эффекты реализации отраслевых проектов налогового контроля

Верность — временное решение.
Пока не определится начало и конец.
Станислав Ежи Лец

Сложность хозяйственных операций, среди которых, кроме исходно нестандартных, все чаще возникают принципиально новые, ранее не имеющие место, предопределяет необходимость комплексного подхода к осознанию специфики вида деятельности для целей налогового контроля, в том числе путем включения в компетенцию налоговых органов целого ряда функциональных обязанностей, некоторые из которых реализовывались в других правительственных структурах и даже ранее считались несовместимыми со системой налогового администрирования. Данные факторы стали драйвером развития новых навыков и методологических возможностей, а в некоторых случаях — современных «операционных моделей налогового контроля».

Развитие отраслевого налогового контроля. Эволюционной точкой развития отраслевого налогового контроля можно считать развитие модели вы-

¹ В Кыргызстане проводят пятую по счету амнистию капиталов <https://rg.ru/2023/09/06/s-chistogo-lista.html>

ездного налогового контроля на основе риск-ориентированного контроля¹, в основе которого были заложены риски, в том числе относящиеся к отраслевым особенностям хозяйствующих субъектов. К одним из таких относится, например, налоговая нагрузка. Одним из критериев риска назначения выездной налоговой проверки является случай, когда у налогоплательщика налоговая нагрузка ниже среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности). Такой подход стал актуальным в результате осознания принципиального значения особенностей отдельных видов деятельности, отдельных отраслей с точки зрения своеобразия в определении налоговой базы, возможностей строить специфические схемы минимизации налоговых платежей.

Следует отметить, что 12 общедоступных критериев оценки налоговых рисков, так или иначе направлены на анализ отраслевых особенностей. Вместе отметим, что оценка каждого риска релевантна, есть *риски счетные*, такие как отклонение от среднеотраслевых показателей. Отражение этих рисков свидетельствует о необходимости более детального анализа причин и факторов отклонения, еще до назначения ВМП. На следующем этапе этот риск приобретает формы — *объективные риски* (например, организация только начинает деятельность и в первые годы может быть убыток) или *субъективные* (если у компании систематические убытки, выплаты минимальной заработной платы, и многое другое), либо риска и вовсе нет.

Также следует выделить *несчетные риски*, к ним относится в том числе 12-й критерий «Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском». Примерами таких рисков являются схемные вычеты по НДС, дробление бизнеса, подмена трудовых отношений договорами гражданско-правового характера и другие схемы уклонения от уплаты налогов.

Следует отметить, что обозначенные в концепции счетные уровни налоговых рисков могут меняться в зависимости от отраслевой особенности хозяйствующего субъекта — например, это риски, связанные с вычетами по НДС. Стандартный уровень риска — это превышение налоговых вычетов более чем на 89% от суммы исчисленного налога. Вместе с тем необходимо отметить, что это не относительный показатель. В зависимости от отраслевой особенности вычеты могут превышать 100%, например вычеты при производстве сельскохозяйственной продукции, мясокомбинатами (когда реализация производимой продукции в основном осуществляется по льготной ставке НДС 10%, а входящий НДС по материальным ресурсам — свет, тепло, вода и т.п., как правило, по 20%, в этом случае происходит объективное превышение суммы вычетов по

¹ Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // СПС КонсультантПлюс

НДС). Напротив, в таком виде деятельности как оказание клининговых услуг, где затратной части практически нет, основная нагрузка приходится на фонд оплаты труда, нормальный уровень доли вычетов по НДС в среднем составляет 35—40%. Таким образом риски необходимо декомпозировать в зависимости от отраслевой особенности.

Шемякина¹ выделяет три принципа отраслевых проектов: принцип создания прозрачной контрольной среды в отраслях и рынках, принцип гарантии безопасности от нечестной конкуренции; принцип взаимного доверия между налоговым органом и налогоплательщиками и открытости к диалогу.

В дополнение к вышеназванным принципам стоит выделить принцип *объёмности (три «Д») налогового контроля*, который предполагает, что налоговые органы могут эффективно исполнять свои задачи и функции, когда они рассматривают не одну операцию, не один или несколько налогов, а на основе составленного портрета налогоплательщика оценивают риски нарушения им налогового законодательства, наконец, делают скоринг его окружения с выходом на возможные направления налоговых нарушений через длинные цепочки контрагентов, в том числе создаваемые с целью размывания налоговой базы².

Отраслевая специфика теневой экономики. К институциональным факторам, предопределившим смену идеологии контроля следует отнести оценку уровня теневой экономики. Смещение акцента в контрольном сегменте на оценку рисков отрасли, сегментов бизнеса, а не конкретного налогоплательщика, способствует в том числе обелению отдельных секторов экономики.

Вопрос методики расчета уровня теневой экономики является дискуссионным. Методология расчетов значительно разнятся в зависимости от используемого метода, так статистические данные представлены и Росфинмониторингом и Росстатом, Банком России. В исследовании Банка России анализ представлен посредством комплексного подхода, через анализ структуры подозрительных операций и отрасли экономики, формировавшие спрос на теневые финансовые услуги.

По данным Банка России, в 2024 г. сохранился тренд на снижение объемов подозрительных операций — сокращение составило 21% (с 113 млрд руб. до 90 млрд руб.). При этом в предыдущие 2 года снижение было менее интенсивным (на 5—12%)³.

¹ Шемякина М.С. Генезис инструментов налогового администрирования по «обелению экономики» // Налоги и налогообложение. 2023. № 5. С. 71—86. DOI 10.7256/2454-065X.2023.5.43910.

² Адвокатова А.С. Налоговый контроль в условиях модификации отношений налоговых органов и налогоплательщиков. М.: Русайнс, 2020. 192 с.

³ Структура подозрительных операций и отрасли экономики, формировавшие спрос на теневые финансовые услуги. URL: https://cbr.ru/analytics/podft/resist_sub/2024/

Объем подозрительных операций с признаками вывода денежных средств за рубеж за 2024 г. по сравнению с 2023 г. уменьшился на 17% — до 25,6 млрд руб.

В качестве основания для вывода денежных средств за рубеж, как и в предыдущие периоды, в основном использовались авансовые платежи за импортируемые товары без их последующего ввоза на территорию Российской Федерации (46%). При этом объемы таких операций снизились на треть (с 17,6 млрд до 11,7 млрд руб.). Одновременно увеличились (с 3 млрд до 6,8 млрд руб.) объемы подозрительных переводов в пользу нерезидентов за товары, приобретаемые у них на территории Российской Федерации без пересечения границы.

Основной спрос на теневые финансовые услуги в 2024 г., как и в 2023 г., формировался в строительной отрасли (34%), торговле (26%) и сфере услуг (23%).

1. Строительный бизнес. О таких компаниях часто пишут в СМИ: разбирают громкие дела об обманутых дольщиках или хищениях денежных средств. Из-за чего возникают сомнительные операции в этой отрасли: мошенничество; серые и чёрные зарплаты; компании-однодневки; искусственно завышенная цена материалов.

2. Торговля. В оптово-розничной торговле большой оборот наличных — это основная причина сомнительных операций. Ритейл и оптовые продавцы часто не отражают деньги в отчётности и не инкассируют. Их используют либо для собственных нужд, либо «продают» с комиссией другим организациям по фиктивным документам. Этой отрасли тоже свойственно организовывать цепочки из фирм-однодневок.

3. Сфера услуг. Замыкает тройку лидеров теневого бизнеса сфера услуг — 23%. Туризм, реклама, грузоперевозки, консалтинг и развлечения.

Основная причина трудностей в обелении этих секторов экономики — это оборот наличных денежных средств. Встречаются случаи, когда организаций мотивируют клиентов путем предоставления скидок оплачивать товары, работы или услуги наличными денежными средствами.

Еще одной схемой является использование организаций сферы услуг для транзита денег и обналичивания, а также открытия бизнеса фиктивно «на бумаге» (реальной предпринимательской деятельности не ведется).

В 2022 г. Банком России была создана платформа «Знай своего клиента» (Платформа ЗСК) которая на регулярной основе обеспечивает все банки риск-ориентированной информацией об уровне риска проведения подозрительных операций клиентов — юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. На 2024 г. из почти 8 млн хозяйствующих субъектов 97% отнесены к низкому

уровню риска, 1,8% — к среднему, 1,2% — к высокому¹. За 2,5 года функционирования Платформы ЗСК кредитные организации ограничили операции по счетам 170 тыс. недобросовестных субъектов.

Теневые экономические процессы отрицательно влияют на темпы экономического роста. В этих условиях значимость приобретает вектор развития партнерской модель взаимодействия государства и бизнеса. В условиях недобросовестной конкуренции на рынке складывается такая ситуация, что фактически «конкуренцию выигрывает не та компания, которая более эффективна, имеет лучшие управленческие процессы или наименьшие издержки, а та, которая больше недоплатит налогов и снизит социальные гарантии своим работникам. В итоге капитал и труд связываются в бизнес-процессах с более низкой экономической отдачей, что в конечном счете отрицательно влияет на темпы экономического роста»².

Данные экономические процессы стали стимулом для включения в процессы обеления секторов экономики не только контролирующими органами, но и самих участников налоговых правоотношений. Таким образом можно предположить, что и социально-экономические факторы оказывает регулирующее воздействие.

Специфика современной модели отраслевого налогового контроля. Современная стратегия контрольной работы основана на качественном анализе финансово-хозяйственной деятельности и ориентирована на выявление зон риска возможных нарушений налогового законодательства, налаживание диалога с налогоплательщиками, максимальное сокращение проверок, отказ от проверок добросовестных субъектов предпринимательской деятельности, а также усиление контроля в отношении лиц, осуществляющих риск-ориентированную деятельность³.

Самостоятельное уточнение налогоплательщиками налоговых обязательств позволит сохранить деловую репутацию и свести к минимуму риски неблагоприятных налоговых последствий, к котором можно отнести: выездную налоговую проверку и налоговых штрафов, которые могут достигать до 40% от суммы доначислений.

¹ Структура подозрительных операций и отрасли экономики, формировавшие спрос на теневые финансовые услуги. https://cbr.ru/analytics/podft/resist_sub/2024/

² Интервью Министра экономического развития *Орешкин М.С.* газете «Коммерсантъ»/ Газета «Коммерсантъ» № 1 от 09.01.2017. С. 1.

³ Самостоятельное уточнение налоговых обязательств=сокращение проверок. <https://fa.antiplagiat.ru/report/full/2048?v=1&c=0&page=5>

ИТОГИ КОНТРОЛЬНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ РАБОТЫ ФНС РОССИИ в 2022-2024 гг.



Рис. 3.6. Основные показатели контрольно-аналитической работы ФНС России¹

¹ Официальный сайт ФНС России. URL: www.nalog.ru

Итоги контрольно-аналитической работы налоговых органов (рис. 3.6) показывают, что более половины налогоплательщиков предпочитают самостоятельно уточнить налоговые обязательства — доля добровольных уточнений в общем объеме поступлений по результатам контрольно-аналитической работы выросла с 49% (в 2022 г.) до 56% по итогам 2024 г. При этом темпы добровольного уточнения в абсолютных суммах в 2024 г. превышают темпа роста поступлений по результатам выездных налоговых проверок.

Такой подход позволяет снижать и количество проводимых выездных налоговых проверок — если в 2022 г. их проведено 10,2 тыс., то по итогам 2024 г. — меньше в 2 раза (4,9 тыс.).

Основная задача работы налоговых органов — это помочь налогоплательщикам отказаться от схем уклонения уплаты налогов, мотивировать их на добровольное уточнение налоговых обязательств и соблюдение норм налогового законодательства.

Современная модель налогового контроля позволяет налогоплательщикам оценивать как собственные риски, так и риски своих контрагентов используя сервис «Прозрачный бизнес: проверь себя и контрагентов» на официальном сайте ФНС России. Сервис объединяет информацию из различных источников включая информацию из Единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ), Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП), информацию о многократном участии физического лица в организациях и многое другое.

Технологический фактор также занимает отдельную роль в развитии отраслевого налогового контроля. Развитие новых методик и инструментов налоговых проверок прежде всего на базе информационных технологий и управления большими данными позволяют создать среду для предотвращения применения налогоплательщиками схем уклонения от уплаты налогов.

Цифровой сегмент экосистемы контроля в процессе выявления рисков бизнес-периметра для целей предпроверочного анализа представлен на рис. 3.7.

Партнерская модель в отраслевом налоговом контроле характеризуется особенностью сложившихся принципов добросовестной конкуренции ведения бизнеса, который способствует включению налогоплательщиков в контрольные процессы, в том числе посредством их объединений в ассоциации добросовестных налогоплательщиков. Примером такой ассоциации является РАДО¹. Созданная ассоциацией платформа позволяет получать членам ассоциации

¹ Ассоциация добросовестных налогоплательщиков. <https://xn--e1afmdfmbibuf.xn--80ai4af.xn--p1acf/>.

равный доступ участников рынка к информации о состоянии налоговой дисциплины на рынках, а также стимулирование экономического прогресса за счет более ответственного саморегулирования рынка, стимулирование условий для равных принципов ценообразования.

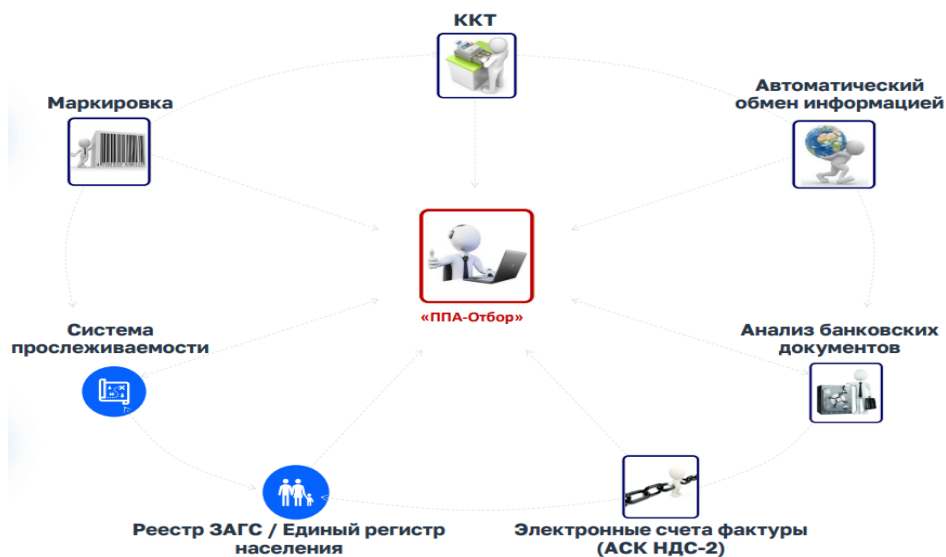


Рис. 3.7. Информационное пространство налоговых органов¹

Таким образом, модель отраслевого налогового контроля в целях повышения эффективности контрольных процедур, а также обеспечения выполнения своих основных задач, сегментирует налогоплательщика на отдельные отраслевые группы, которые ввиду своих функциональных и операционных особенностей требуют применения специфических методов и инструментов налогового контроля.

Д.В. Егоровым в 2015 г. была представлена Концепция контрольной работы на основе системы управления поведением налогоплательщиков через призму отраслевого контроля (рис. 3.8).

¹ Новоселов К.В. Современная роль и перспектива развития предпроверочного анализа. Стратегическая сессия с АНК 10.04.2025: «Новые реалии предпроверочного анализа: налоговая профилактика или новые риски и обременения?»



Рис. 3.8. Концепция контрольной работы на основе системы управления поведением налогоплательщиков¹

Рассмотрим отдельные отраслевые проекты реализованные ФНС России.

Отраслевые проекты в сельскохозяйственной сфере. Одним из первых ФНС России был реализован отраслевой проект «Зерновой проект» (с 01.07.2017). Его целью являлась борьба с применением схем уклонения от уплаты налогов на рынке экспорта зерновых культур и исключение много-ступенчатого процесса перепродаж. Он предполагает перевод торговых операций в прозрачную зону, отказ от незаконного возмещения НДС и партнерство с налоговыми органами.

Концепцией данного зернового проекта является соблюдение всеми участниками зернового рынка следующих рекомендаций²:

1. Продукция, которая продается на рынке без учета НДС, приобретается:
 - по прямым договорам с сельхозпроизводителями, применяющими ЕСХН, без учета НДС (наиболее прозрачный вариант);

¹ Егоров Д.В. О практике ФНС России при внедрении риск-ориентированного подхода при осуществлении контрольно-надзорной деятельности. <http://council.gov.ru/media/files/41d589309a50b0750aaa.pdf>

² Данные ФНС России. <https://data.nalog.ru/html/sites/www.rn59.nalog.ru/pubsl/3dokM.docx>

- по агентским договорам с посредниками без учета НДС (наиболее прозрачный вариант);
 - по прямым договорам с посредниками без учета НДС (посредник на УСН).
2. Продукция, которая продается на рынке с учетом НДС, приобретается:
- по прямым договорам с сельхозпроизводителями, применяющими ОСНО, при подтверждении статуса сельхозпроизводителя и режима налогообложения (наиболее прозрачный вариант);
 - по прямым договорам купли-продажи с учетом НДС между самими экспортерами (переработчиками).

В 2019 г. подведены итоги основного этапа этого проекта за 2017—2018 гг.

Данный проект нацелен на то, чтобы все участники оборота сельхозпродукции добросовестно несли налоговое бремя, торговые операции осуществлялись прозрачными методами и исключали многоступенчатый процесс перепродажи сельхозпродукции, чтобы сформировать нетерпимое отношение к компаниям, уклоняющимся от уплаты налогов.

Выгода консолидированного бюджета РФ от реализации зернового проекта по итогам зерновых сезонов 2017—2018 гг. составила 57,4 млрд руб., в том числе:

- предотвращены потери бюджета при экспорте зерна в размере 27,94 млрд руб. и растительного масла в размере 8,33 млрд руб.;
- увеличено поступление НДС в наиболее значимых кластерах внутренней переработки на 3,8 млрд руб. или на 28,4 % по сравнению с предыдущим зерновым сезоном;
- увеличено поступление НДС от трейдеров зерновых и масличных культур на 5,5 млрд руб. (в 2 раза), а также увеличены поступления прочих налогов от трейдеров за 2017 год в сравнении с 2016 годом на 11,5 млрд руб. (в 4 раза) и сумма перечисленного НДС на 0,3 млрд руб. (на 15%) (рис. 3.9)¹.

Зерновой проект направлен в первую очередь на добровольное уточнение налогоплательщиками своих налоговых обязательств, позволяющим самостоятельно определить имеющиеся риски и отказаться в своей деятельности от схем ухода от налогообложения.

¹ Налоговая идиллия: ФНС побуждает, налогоплательщики платят, бюджет наполняется. <https://www.klerk.ru/blogs/osvb/493439/>



Рис. 3.9. Результаты реализации зернового проекта
по итогам зерновых сезонов 2017—2018 гг.

Развитие партнёрской модели взаимодействия бизнеса и государства, основанной на принципах добросовестной конкуренции реализовано посредством создания хартии.

Хартия в сфере оборота сельскохозяйственной продукции — противодействие незаконным действиям на рынке оборота сельхозпродукции¹. Цель Хартии — отказ от многоступенчатой системы закупок сельхозпродукции и от взаимодействия с налогоплательщиками, формирующими формальный документооборот для предоставления вычета по НДС.

По состоянию на апрель 2025 г. к хартии присоединились 10 040 участников из 76 регионов, охватывающие 20 направлений сельскохозяйственного сектора.

Следующим отраслевым проектом, который был запущен ФНС России с 01.07.2019, является анализ организаций осуществляющих **услуги в сфере грузоперевозок**.

Сложившаяся на рынке грузовых автоперевозок ситуация с использованием методов незаконной налоговой оптимизации, многоступенчатостью операций, уклонением от исполнения требований налогового и отраслевого законодательства породило риски грузовладельцев и организаторов перевозки в несохранности грузов и доначисления налоговых обязательств (признании неправомерными заявленных вычетов по НДС и расходов на услуги перевозки, а также занижении налоговой базы).

¹ Хартия АПК в сфере оборота сельскохозяйственной продукции. Хартия-апк.радо.рус

В рамках обозначенного отраслевого проекта было также разработана хартия, объединяющая добросовестных налогоплательщиков данной отрасли. Миссия Хартии¹ — восстановить добросовестную конкуренцию на всём рынке грузовых перевозок автомобильным транспортом, сформировать нетерпимое отношение к компаниям, нарушающим налоговое, административное и отраслевое законодательство РФ.

По состоянию на апрель 2025 г. хартия налогоплательщиков насчитывает 8070 участников из 83 регионов, охватывающие 63 направления деятельности участников (включая деятельность автомобильного грузового транспорта, аренду грузового автомобильного транспорта с водителем, хранение и складирование зерна и многое другое).

С 15.09.2020 г. стал реализовываться еще один отраслевой проект «**Перегрузы**», направленный на пресечение перевозки сельскохозяйственной продукции автомобильным транспортом с превышением максимально допустимой массы.

Перегрузы возникают из-за нескольких причин: компании либо экономят на логистике за счет превышения допустимой законом массы автомобилей с грузом, либо в связи с большим объемом продукции не успевают в сжатые сроки перевезти ее всю и вынуждены идти на нарушения нормативов. Перегрузки, вызванные первой причиной, приводят к тому, что компании уменьшают стоимость услуг перевозки, устанавливая, в том числе за счет экономии на налогах, необоснованно низкие цены. Благодаря этому они приобретают преимущество по стоимости транспортировки, создавая другим участникам рынка неконкурентные условия. Такие действия ФНС признает незаконной налоговой оптимизацией².

При содействии ФНС России запущен отраслевой проект по повышению прозрачности **рынка клининга и технической эксплуатации**. Отрасль считается одной из высокорисковых.

Клининг — это та сфера, с которой сталкиваются практически все действующие организации, как коммерческие, так и государственные.

Спецификой отрасли является трудоемкость, при полноценном оформлении сотрудников налоговая нагрузка компаний может составлять от 20% до 40% выручки (львиная доля налогов приходится на фонд оплаты труда) в зависимости от системы налогообложения. По этой причине возникает соблазн конку-

¹ Хартия участников рынка перевозок грузовым автомобильным транспортом — совместная политика по противодействию незаконным действиям на рынке транспортных услуг. URL: хартия-атс.rado.рус

² Перевозки выходят в легальное поле. Как выполняется меморандум о противодействии перегрузам на автотранспорте. <https://www.pgplaw.ru/analytics-and-brochures/articles-comments-interviews/perevozki-vykhodyat-v-legalnoe-pole-kak-vypolnyaetsya-memorandum-o-protivodeystvii-peregruzam-na-avt/>

рировать за счет уменьшения налогов — зарплаты в конверте, неоформленные сотрудники, дробление бизнеса и пр.

На старте проекта налоговые отчисления в отрасли (речь идет о контрактном клининге в секторе B2B) составляли не более 3—4% выручки, сегодня этот показатель составляет как минимум 18%, а у полностью «белых» компаний доходит до 40%. При этом рентабельность этого бизнеса при достаточно высокой налоговой нагрузке снижается, для некоторых компаний она составляет 2—3%¹.

Дробление и уход от уплаты налогов позволяют недобросовестным компаниям больше зарабатывать, выигрывая конкурсы за счет снижения цен. «Белые» компании выживают с большим трудом под давлением «серого» сектора. Но если заказчик услуг работает с недобросовестными компаниями, это своего рода спрос на незаконный налоговый демпинг, на экономию издержек в расчете на извлечение выгоды из противоправного поведения контрагента.

Отраслевой налоговый контроль способствует обелению этой сферы. Так, деятельность компаний, оказывающих услуги профессиональной уборки, строится на основании Этической Хартии, в которой прописаны принципы ведения предпринимательской деятельности, включая: неукоснительное соблюдение налогового, трудового и миграционного законодательства, а также проявление осмотрительности при выборе контрагентов.

Для целей контроля ФНС России проведен анализ показателей совокупной фискальной нагрузки, полученных в ходе реализации проекта по обелению отрасли клининга и технической эксплуатации. Если налоговая нагрузка ниже среднеотраслевого показателя (отклонение в сторону уменьшения более чем на 20%), то это может привести к оценке финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика как осуществляемой с высокой вероятностью рисков уклонения от уплаты налогов. Налоговые органы считают таких налогоплательщиков приоритетными для проведения контрольно-аналитических мероприятий.

Заказчикам услуг, в целях предупреждения риска вовлечения себя в схемы уклонения от уплаты налогов, при заключении договоров на оказание клининговых услуг и услуг технической эксплуатации рекомендуется самостоятельно проверять предполагаемых исполнителей таких услуг².

Налогоплательщик может самостоятельно рассчитать налоговую нагрузку с помощью сервиса ФНС России «Налоговый калькулятор по расчету налоговой нагрузки», который позволяет налогоплательщикам сравнить свою налоговую

¹ «Коммерсант» о должной осмотрительности в клининге. <https://xn--80aumx.xn--plai/news/novosti-otrasli/proyavlenie-dolzhnoy-osmotritelnosti-zakazchikami-uslug-klininga-i-tekhnicheskoy-ekspluatatsii-v-soo/>

² Письмо ФНС России от 26.04.2024 № СД-4-2/4985@. https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/about_nalog/15125155/

нагрузку, в том числе по отдельным налогам, со средними значениями по отраслям в разрезе регионов.

Заключение. Реализация отраслевых проектов позволила подсветить риски взаимосвязанных видов деятельности, что повлекло волновой эффект, способствующий обелению бизнеса в целых сегментах рынка. При этом назначение выездных налоговых проверок является крайним методом воздействия.

3.6. Эффекты внедрения автоматической системы контроля НДС

Лучше быть здоровым, но богатым,
чем бедным, но больным.
Даниил Хармс

Этапы функционирования НДС. В Российской Федерации можно выделить следующие этапы функционирования налога на добавленную стоимость, характеризующиеся особенностями его исчисления и администрирования:

1. Учетный период (1991—1997 гг.). Данный период характеризовался функционированием системы исчисления и уплаты НДС на основе первичных учетных документов. Поскольку НДС мог быть указан в различных видах документов, а также существовали различные виды учетной политики, то взимание НДС на данном этапе характеризовалось низким уровнем прозрачности отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками, что требовало высокого уровня проведения контрольных мероприятий. Поскольку отсутствовали централизованные аналитические процедуры, то был возможен высокий уровень искажения налоговой отчетности, а также оппортунистического поведения работников налоговых органов в ходе налоговых проверок (как в пользу государства, так и бизнеса).

2. Счет-фактурный период (1997—2014 гг.). Данный период характеризуется появлением специального документа, предусмотренного для НДС — счет-фактуры. Внедрение данного документа упорядочило порядок учета НДС и применения налоговых вычетов, однако, не решило задачи внедрения автоматизированных процедур контроля. При этом проведение контрольных мероприятий со стороны налоговых органов требовало большой работы, связанной с установлением цепочек создания добавленной стоимости. Таким образом, фундаментально проблемы, характерные для 1 этапа решены не были.

3. Период автоматизированного контроля (2015 г. — наст. время). Внедрение системы АСК НДС-2 с 01.01.2015 г. позволило кардинально изменить систему налогового контроля по НДС, внедрив возможность установления разрывов, свидетельствующих о возможных проблемах в процессе оформления счетов-фактур и отражения их в книгах покупок и продаж и налоговых декларациях по НДС.

Проведение автоматической сверки всех счетов-фактур, выставленных налогоплательщиками НДС, а также принятых к вычету их покупателями позволило установить расхождения. Данные расхождения в совокупности с фиктивной (сомнительной) задолженностью по НДС могут составлять разрыв.

Под фиктивной (сомнительной) задолженностью по НДС следует понимать отражение в книгах продаж и налоговых декларациях счет-фактур на значительные суммы без ее уплаты в бюджетную систему в целях создания видимости источника для получения вычета покупателями. Таким образом, данная задолженность искусственно создается для затруднения деятельности налоговых органов по выявлению реальных выгодоприобретателей и получения необоснованной налоговой выгоды.

Под «разрывом» в АСК НДС-2 следует понимать отсутствие в бюджетной системе сформированного источника для применения правомерной налоговой выгоды в виде вычета НДС налогоплательщиком.

На первоначальном этапе внедрения системы АСК НДС-2 установленные системой расхождения не всегда были разрывами, поскольку значительная часть вычетов в 2015 г. касалась операций по приобретению товаров (работ, услуг, имущественных прав) до внедрения данной информационной системы, а соответственно не имели в ней соответствующего отражения.

Виды налоговых расхождений. Практика применения данной информационной системы в итоге определила следующие виды налоговых расхождений.

1. Техническое расхождение. Данный вид расхождения не приводит к неуплате налога в бюджет, поскольку причиной его является возникновение, как правило, технических несоответствий (например, ошибки в датах и номерах счетов-фактур, номерах деклараций на товары, ИНН поставщиков и др.).

Устранение данного расхождения производится через представление уточненной налоговой декларации или формализованного пояснения, которое представляется в электронном форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота по формату, установленному приказом ФНС России¹.

2. «Методологическое» расхождение. Данный вид расхождения также может не приводить к разрыву, поскольку источник для принятия к вычету НДС имеется. Вместе с тем, данный вид расхождения обусловлен нарушением методики исчисления НДС, неправильном заполнении налоговых деклараций и т.п.

3. «Схемное расхождение». Данный вид расхождения приводит к разрыву и имеет наибольший интерес для проведения контрольной работы налоговых органов. Вместе с тем, данный вид расхождения не всегда однозначно идентифицирует возможного

¹ Формат утвержден Приказом ФНС России от 16.12.2016 № ММВ-7-15/682@ «Об утверждении формата представления пояснений к налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме» (Зарегистрировано в Минюсте России 13.01.2017 № 45195)

выгодоприобретателя, поскольку может являться лишь одним из элементов сложной цепочки, созданной для получения необоснованной налоговой выгоды по НДС.

Проведение контрольно-аналитических мероприятий со стороны налоговых органов может установить наличие потенциальных выгодоприобретателей как на других уровнях цепочки взаимоотношений (в АСК НДС-2 может отражаться в дереве связей), так и отчасти установить отдельных выгодоприобретателей не среди плательщиков НДС, в том числе, специализированные «площадки», оказывающие услуги по предоставлению фиктивных счетов-фактур (далее — «бумажный НДС»).

«Под «площадками» ФНС понимает группы юрлиц и предпринимателей, действующих согласованно с целью извлечения дохода посредством декларирования недостоверных сведений или совершения незаконных финансовых операций для получения необоснованной налоговой выгоды.»¹

Динамика субъектов предпринимательской деятельности. Несмотря на то, что ФНС России обращало внимание на деятельность «площадок» уже давно, а общественная опасность деятельности криминального сообщества по данному направлению приводила к существенным потерям для федерального бюджета, в уголовном законодательстве не было специализированной ответственности за данную деятельность, что приводило к определенным трудностям в использовании уголовно-правовых инструментов противодействия их деятельности. Принятие Федерального закона от 23.11.2024 № 406-ФЗ должно позволить правоохрнительным органам более эффективно привлекать к ответственности лиц, организаторов схемы «бумажного НДС».²

Введение системы автоматизированного контроля по НДС, а также последовавшие изменения в контрольно-надзорной деятельности, в том числе позволившие регистрирующим органам исключать из реестров в административном порядке как юридических лиц, так и индивидуальных предпринимателей (далее — ИП).

Данная деятельность активизировалась в отношении юридических лиц с 1 сентября 2017 г. в связи с принятием поправок в законодательство о государственной регистрации Федеральным законом от 28.12.2016 № 488-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», а в отношении индивидуальных предпринимателей с 1 сентября 2020 г., в связи с принятием Федерального закона от 12.11.2019 № 377-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Динамика субъектов предпринимательской деятельности представлена в табл. 3.9.

¹ Глава ФНС раскрыл масштаб теневых «площадок» по возврату НДС <https://www.rbc.ru/economics/21/11/2023/655b8d559a79473215223fe5?ysclid=mb2ewd7xoo733643863> [электронный ресурс, дата обращения: 01.04.2024, режим доступа свободный].

² Ответственность предусмотрена Федеральным законом от 23.11.2024 № 406-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и статьи 28.1 и 151 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ, 25.11.2024, № 48, ст. 7213

Таблица 3.9. Сведения о субъектах предпринимательской деятельности в Российской Федерации

Наименование показателя/период	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Количество юридических лиц, тыс.	4660	4820	4554	4371	4085	3745	3437	3274	3198	3217	3232
Доля юридических лиц в общем объеме юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и КФХ, в %	56,8	57,0	55,0	53,2	50,6	48,1	48,2	46,9	45,2	43,0	41,5
Количество индивидуальных предпринимателей и КФХ, тыс.	3551	3640	3733	3848	3983	4040	3696	3705	3871	4258	4555
Доля индивидуальных предпринимателей и КФХ в общем объеме юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и КФХ, в %	43,2	43,0	45,0	46,8	49,4	51,9	51,8	53,1	54,8	57,0	58,5
Доля субъектов малого и среднего предпринимательства в общем количестве юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и КФХ, в %	*	*	70,8	73,5	74,9	76,0	79,7	84,1	84,8	84,9	84,6
Количество самозанятых, тыс.	0	0	0	0	0	338	1604	3862	6561	9279	12172
Количество физических лиц, млн	146,27	146,52	146,80	146,88	146,78	146,75	146,17	145,56	146,45	146,20	146,15
Доля самозанятых среди общего количества физических лиц, в %	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,23	1,10	2,65	4,48	6,35	8,33

Составлено на основе данных отчетов по формам 1-ИП, 1-ИОР, налоговых паспортов РФ, размещенных на сайте https://www.nalog.gov.ru/m77/related_activities/statistics_and_analytics/

В результате указанных явлений с 2014 г. произошло существенное сокращение доли юридических лиц в общем количестве субъектов предпринимательской деятельности (снижение на 15,3 п.п. в 2024 г. (41,5%) по сравнению с 2014 г. (56,8%)).

В отличие от юридических лиц, для индивидуальных предпринимателей основной причиной ликвидации является самостоятельное принятие решения о прекращении деятельности (77,9% по состоянию на 31.12.2024 г.), в то время как на решение об исключении регистрирующим органом недействующего ИП из ЕГРИП приходилось 4,9% всех случаев (за 2021—2024 гг. в среднем 16,3%).

Следует отметить также общее увеличение доли субъектов малого и среднего предпринимательства среди всех зарегистрированных субъектов предпринимательской деятельности (на 13,8 п.п. в 2024 г. (84,6 п.п.) по сравнению с 2016 г. (70,8%), а также стремительный рост количества физических лиц, являющихся самозанятыми. Так, в 2024 г. доля самозанятых уже превысила 8,3% от общего количества физических лиц, проживающих в РФ и почти в 2,7 раза было больше количества зарегистрированных индивидуальных предпринимателей и крестьянских фермерских хозяйств.

По состоянию на 31.12.2024 г. более $\frac{3}{4}$ всех решений о ликвидации юридических лиц было связано с принятием решений регистрирующим органом. В 80,7% случаев регистрирующие органы приняли решения об исключении из ЕГРЮЛ недействующих лиц, в 19,0% в связи с внесением записи о недостоверности. При этом за последние 4 года, в которых присутствует открытые данные, запись о недостоверности явилась причиной ликвидации организаций регистрирующими органами в 71,5% случаев (табл. 3.10).

Одновременно с внедрением автоматизированной системы контроля НДС с 2015 г. произошли существенные изменения в порядке уплаты НДС при ввозе на территорию РФ, связанные с созданием ЕАЭС. Кроме того, в период с 2015 по 2024 гг. были приняты некоторые законодательные поправки, существенно повлиявшие на порядок исчисления и уплаты НДС, а также величину налоговых обязательств.

Так, с 01.01.2019 г. произошло увеличение базовой ставки по НДС с 18 до 20%, происходило изменение перечня необлагаемых операций, вводился особый порядок уплаты НДС при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме и многое другое.

Таблица 3.10. Сведения о причинах ликвидации юридических лиц и ИП в РФ

<i>Наименование показателя/период</i>	<i>2021</i>	<i>2022</i>	<i>2023</i>	<i>2024</i>	<i>Всего по состоянию на 31.12.2024</i>
Юридические лица, прекращенные в отчетном периоде, тыс.	406	309	276	224	8 933
в том числе в связи с исключением из ЕГРЮЛ по решению регистрирующего органа, тыс.	330	240	211	174	6 769
Доля прекращенных юридических лиц по решению регистрирующего органа, в %	81,5	77,7	76,3	77,8	75,8
Доля недействующих юридических лиц от прекращенных по решению регистрирующего органа, в %	29,8	26,4	17,4	28,3	80,7
Доля юридических лиц с записью о недостоверности от прекращенных по решению регистрирующего органа, в %	70,2	73,6	82,0	58,0	19,0
ИП, прекратившие деятельность в отчетном периоде, тыс.	799,9	632,5	591,1	677,9	14 361,1
Доля ИП самостоятельно прекративших деятельность, в %	65,0	89,6	87,5	85,1	77,9
Доля ИП, прекративших деятельность в связи с исключением из ЕГРИП по решению регистрирующего органа, в %	32,4	7,1	9,3	12,0	4,9

Составлено на основе данных отчетов по формам 1-ИП, 1-ЮР, данных налоговых паспортов РФ, размещенных на сайте https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/

Кроме того, в указанный период наблюдались существенные изменения в структуре и масштабах экономической деятельности. Так, в структуре валовой добавленной стоимости произошел рост доли обрабатывающих производств (с 13,1 в 2014 до 14,6% в 2024 г.), добычи полезных ископаемых (с 9,1 до 11,7%), при снижении доли сельского хозяйства (с 4,3 до 3,0%), обеспечения электрической энергией и газом (с 2,7 до 2,1%).¹

При этом масштабы внешнеэкономической деятельности характеризовались высоким уровнем волатильности (падение в период эпидемии COVID-19, рост объемов экспорта после начала специальной военной операции в 2022 г. и некоторое снижение в 2023—2024 гг.).

Так, отношение налоговой базы с подтвержденной ставкой 0% к ВВП в 2022 г. — составило 31,5%, а в 2023 и 2024 гг. составило 22,9 и 23,8% соответственно, среднем значении что было наименьшими показателями в период с 2014 по 2024 годы (в среднем — 25,9%).

Динамика поступлений НДС. Все указанные изменения в итоге сказались на поступлении НДС в бюджетную систему (табл. 3.11).

При этом если налоговая нагрузка по чистым налогам на продукты в период с 2014 по 2024 гг. по данным Росстата существенно сократилась (с 13,3% до 9,0% к ВВП), то налоговая нагрузка по НДС на товары, реализуемые на территории РФ имела устойчивую тенденцию к росту (прирост на 1,58 п.п., с 2,76 до 4,34% в ВВП).

При этом доля задолженности по НДС в общем объеме задолженности по налогам и сборам с 2014 по 2022 гг. была наибольшей среди всех налогов (за 2023—2024 гг. данные в официальной отчетности не раскрываются), незначительно сократившись на 0,84 п.п. (с 45,69 до 44,85%).

Появление фактов фиктивной (сомнительной) задолженности не повлияло существенно на общую величину задолженности по НДС.

В целом по РФ в анализируемом периоде можно отметить существенный рост общего уровня фискальной дисциплины по НДС. Так, отношение задолженности по НДС на товары, реализуемые на территории РФ к поступлениям, сократилось с 16,8 до 11,2%.

¹ Данные Росстата представлены в текущих ценах на основе данных <https://rosstat.gov.ru/statistics/accounts?print=1&ysclid=mb31oa0wo7446639501>

Таблица 3.11. Сведения поступления, задолженности и налоговой нагрузки по налогу на добавленную стоимость в РФ

Наименование показателя/период	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
ВВП, в трлн руб.	79,0	83,1	85,6	91,8	103,9	109,6	107,7	134,7	156,9	176,4	201,2
Чистые налоги на продукты, в трлн руб.	10,3	8,5	8,5	8,9	11,0	11,1	10,7	13,9	14,5	17,4	18,1
Налоговая нагрузка по чистым налогам на продукты, в % к ВВП	13,0	10,2	10,0	9,7	10,6	10,1	9,9	10,3	9,2	9,9	9,0
Поступления НДС на товары, реализуемые на территории РФ, трлн руб.	2,2	2,4	2,7	3,1	3,6	4,3	4,3	5,5	6,5	7,2	8,7
Поступления НДС товары, ввозимые на территорию Российской Федерации, млрд руб.	0,0	141,7	150,8	166,4	186,6	224,0	232,0	311,5	399,2	609,8	662,9
Налоговая нагрузка по НДС на товары, реализуемые на территории РФ, в % в ВВП	2,76	2,95	3,10	3,34	3,44	3,88	3,96	4,07	4,13	4,07	4,34
Задолженность по НДС на товары, реализуемые на территории РФ, млрд руб.	367	374	467	523	519	475	483	526	725	*	*
Доля задолженности по НДС в общем объеме задолженности по налогам и сборам, в %	45,69	45,24	45,24	44,50	45,71	44,38	44,74	44,02	44,85	*	*
Задолженность по НДС на товары, реализуемые на территории РФ к поступлениям, в %	16,81	15,29	17,56	17,05	14,52	11,15	11,32	9,60	11,18	*	*

Составлено на основе данных отчетов по форме 1-НДС, налоговых паспортов РФ, размещенных на сайте https://www.nalog.gov.ru/m77/related_activities/statistics_and_analytics/

Эффекты внедрения автоматизированной системы контроля НДС.

Внедрение автоматизированной системы контроля НДС привело к изменению подходов к организации контрольной работы и изменению приоритетов во взаимодействии с налогоплательщиками в процессе проведения камеральных проверок, предпроверочного анализа, а также в ходе выездных налоговых проверок (далее — ВНП). Наличие сведений, а также видимость цепочки взаимоотношений и признаков потенциальных нарушений, позволили сконцентрировать контрольную работу на наиболее существенных нарушениях, характеризующихся возникновения разрывов, с ориентацией на сбор информации и доказательств еще до начала проведения выездных налоговых проверок через направление запросов налогоплательщикам, контрагентам, а также иным лицам, обладающих необходимой информацией.

Все это привело к повышению результативности контрольно-аналитической работы налоговых органов и позволило существенно снизить количество проведенных ВНП (с 35,8 тыс. проверок с 2014 г. до 4,9 тыс. в 2024 г.), а также охвата ими налогоплательщиков (с 0,34 до 0,1% с 2015 в 2024 г. соответственно, табл. 3.12) при сохранении высокого уровня результативности (в 2014 году — 98,8%, в 2024 г. — 97,4%) и существенном увеличении суммы дополнительных начислений в расчете на 1 результативную проверку (рост в 8,6 раза с 8,2 до 70,1 млн руб.).

Информационная прозрачность позволила повысить эффективность побуждения налогоплательщиков к добровольному отказу от применения налоговых схем через представление уточненных налоговых деклараций, увеличивающих суммы налоговых обязательств и уменьшающих налоговые вычеты. При этом доля добровольной уплаты по результатам контрольно-аналитической работы увеличилась с 11,7% в 2016 г. до 56,0% в 2024 г.

Однако, отмечается также адаптация «теневого сектора» под новые приоритеты контрольной работы. Так, «площадки» вместо проблемных налогоплательщиков для создания видимости деятельности стали использовать данные реальных налогоплательщиков, а количество звеньев в схемах увеличилось.

В рассматриваемом периоде произошло также снижение доли налоговых вычетов, отражаемых в налоговых декларациях по НДС.

Так, если в 2014 г. доля налоговых вычетов в % от суммы НДС, исчисленной по налогооблагаемым объектам, составляла 93,7%, то в 2024 г. данный показатель сократился на 3,2 п.п. до 90,5%, что сопоставимо с увеличением налоговых обязательств на 2,63 трлн руб. Данный процесс сопровождался сокращением разрывов к общей величине налоговых вычетов, отраженных в налоговых декларациях с 8,0% в 2015 г., до 0,59% в 2024 г.

Таблица 3.12. Сведения о декларировании НДС и контрольной работе налоговых органов в РФ

<i>Наименование показателя/период</i>	<i>2014</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>	<i>2020</i>	<i>2021</i>	<i>2022</i>	<i>2023</i>	<i>2024</i>
Количество деклараций с НДС к уплате, млн	*	3,40	3,40	3,39	3,24	3,23	3,01	2,95	2,88	2,91	2,90
Количество деклараций с НДС к возмещению, тыс.	*	*	*	*	*	*	*	62,2	60,1	62,2	57,0
Количество плательщиков НДС на конец периода, тыс.	*	*	*	*	*	*	*	944	905	915	887
Количество деклараций в расчете на 1 налогоплательщика в единицах	*	*	*	*	*	*	*	3,13	3,19	3,18	3,27
Сумма налога, исчисленная по налогооблагаемым объектам, трлн руб.	32,9	36,5	38,5	39,5	42,0	47,4	47,8	56,8	67,1	76,4	91,2
Сумма налоговых вычетов, трлн. руб.	30,9	34,0	35,8	36,5	38,4	43,3	43,4	51,5	60,7	69,0	82,5
Доля налоговых вычетов, в %	93,7	93,2	93,0	92,4	91,6	91,4	90,9	90,7	90,5	90,3	90,5
Доля разрывов в общей величине налоговых вычетов по НДС, в %	0,00	8,00	2,07	0,79	0,84	0,47	0,46	0,67	0,93	0,72	0,59
Доля добровольной уплаты по результатам контрольно-аналитической работы, в %	0,0	0,0	11,7	20,7	27,0	37,4	53,8	53,3	48,0	55,0	56,0
Количество ВВП, тыс. единиц	35,8	30,7	26,1	20,2	14,2	9,4	6,2	8,1	10,2	5,4	4,9
Доля охвата организаций и индивидуальных предпринимателей ВВП, в %	*	0,34	0,30	0,23	0,17	0,12	0,08	0,10	0,10	0,10	0,10
Доля ВВП, выявивших нарушения, в %	98,8	99,0	99,1	98,1	97,7	96,0	95,3	95,1	95,1	96,5	97,4
Доначисления в расчете на 1 ВВП, выявившую нарушения, млн руб.	8,2	8,8	13,6	15,7	22,7	33,3	33,5	49,0	69,2	64,3	70,1

Составлено на основе данных отчетов по формам 1-НДС, 2-НК, а также данных аналитического портала ФНС России, размещенных на сайте <https://analytic.nalog.gov.ru/>

Однако, если в первые 2 года функционирования автоматизированной системы контроля за НДС наличие расхождений было обусловлено в значительной степени техническими ошибками, то относительно устойчивое значение данного показателя в период 2017 по 2024 гг. может свидетельствовать о том, что теневой сектор в указанной периоде адаптировался к технологиям контрольной работы, применяемым налоговыми органами, что требует поиск новых инструментов и технологий.

Выводы. Учитывая изложенное, можно сделать следующие основные выводы об эффектах внедрения автоматизированной системы контроля НДС:

1) Прозрачность цепочки взаимоотношений в АСК НДС-2 для налоговых органов позволило повысить эффективность выявления разрывов по НДС;

2) Увеличились стимулы по использованию для предпринимательской деятельности «индивидуальных предпринимателей» вместо применения «юридических лиц», поскольку позволяет снижать риски налогового контроля и налоговую нагрузку;

3) ФНС России переориентировалась с проведения ВВП на побуждение налогоплательщиков к самостоятельному уточнению налоговых обязательств;

4) Произошла трансформация теневого сектора, предоставляющего услуги по получению фиктивного налогового вычета от использования фирм-однодневок в пользу специализированных площадок, формирующих «разрывы» с использованием реальных организаций и ИП.

3.7. Роль транспарентности цепочек добавленной стоимости товаров и услуг в противодействии уклонению от уплаты налогов.

Бросая в воду камешки, смотри на круги, ими образуемые:
иначе такое бросание будет пустой забавой.

Козьма Прутков

Внедрение автоматизированной системы контроля по НДС в РФ обеспечило повышение прозрачности цепочек создания добавленной стоимости, однако, не решило проблему уклонения от уплаты налогов по отдельным направлениям.

Типовые виды нарушений налогового законодательства. Так, анализ судебной практики по налоговым спорам в РФ позволяет установить следующие типовые виды нарушений налогового законодательства, часто выявляемые налоговыми органами в ходе контрольной работы:

1. Необоснованное применение налоговых вычетов по НДС по фиктивным операциям («бумажный НДС»).

2. Необоснованное признание в расходы по налогу на прибыль по фиктивным операциям.

3. Искажение объектов налогообложения (например, замена трудовых отношений с индивидуальными предпринимателями и самозанятыми и др.).

4. Соккрытие или занижение налоговой базы (заработная плата в конвертах», не включение в базу отдельные виды доходов, имущества, операции, занижение стоимости имущества при приобретении по лизинговым сделкам, не проведение переоценки имущества и т.п.).

5. Нарушение методики налогообложения (порядок ведения раздельного учета, периода отнесения расходов, не выполнение обязанности по восстановлению НДС).

6. Незаконное дробление бизнеса в целях создания условий для применения специальных налоговых режимов.

Указанные виды нарушений не являются исчерпывающими, вместе с тем, многие из них являются взаимосвязанными.

Так, незаконное применение вычетов по НДС может сопровождаться необоснованным признанием в расходы по налогу на прибыль организаций, а также сопровождаться занижением налоговой базы по НДФЛ и страховым взносам, в связи с тем, что «обналиченные» при перечислении по фиктивным операциям средства могли быть использованы для выплаты нелегальной заработной платы.

Однако, как показывают сведения о результатах контрольной работы налоговых органов Российской Федерации (табл. 3.13), основной объем доначислений в рамках ВВП в настоящее время приходится на НДС (по итогам 2024 г. — 59,1%) и налог на прибыль (35,3%), тогда как в рамках КНП основные нарушения выявляются по НДС (39,5%), НДФЛ, исчисленным физическими лицами (29,9%) и налог на прибыль (14,1%).

Таблица 3.13. Структура доначислений по результатам налоговых проверок в Российской Федерации по итогам 2024 г.

<i>Наименование показателя/ вид проверки</i>	<i>Выездные налоговые проверки</i>	<i>Камеральные налоговые проверки</i>	<i>Итого</i>
Доначисления по налогам и сборам по результатам налоговых проверок, всего млрд руб.	330,5	119,7	450,1
Доля доначислений по налогу на прибыль организаций, в %	35,3	14,1	29,6
Доля доначислений по НДС в %	59,1	39,5	53,9
Доля доначислений по НДФЛ налоговыми агентами в %	0,5	2,1	1,0
Доля доначислений НДФЛ ИП в %	0,4	0,6	0,5
Доля доначислений НДФЛ, исчисленного физическими лицами, в %	0,3	29,9	8,2

Составлено на основе данных отчета по формам 2-НК за 2024 г., размещенных на сайте размещенного на сайте https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/

Таким образом, результатов, свидетельствующих о легализации и взимании в полном объеме всех установленных налогов по источникам доходов формирования валового внутреннего продукта — оплате труда наемного работника, валовой прибыли экономики и налоги на производство и импорт не происходит.

Как уже было указано ранее, отчасти указанные задачи решаются через побуждение налогоплательщиков к представлению уточненных налоговых деклараций.

Однако, если наличие разрывов по НДС в достаточно высокой степени достоверности показывают наличие потенциальных нарушений, то многие «маркеры», используемые для выявления нарушений по налогу на прибыль организаций и налогу на доходы физических лиц, основанные на имеющейся в налоговом органе информации, требует большой работы по сбору необходимой доказательственной базы в рамках проведения контрольных мероприятий.

Кроме того, показатели, определенные в критериях самостоятельной оценки налоговых рисков, утвержденных приказом ФНС от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@¹, а именно — низкая налоговая нагрузка, отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков, опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг), выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ, значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики — могут свидетельствовать о наличии экономических проблемах или специфике деятельности налогоплательщика, а не быть следствием наличия нарушений.

Кроме того, многие налогоплательщики, нарушающие налоговое законодательство, научились выполнять указанные требования без привлечения внимания налоговых органов.

К числу некоторых способов, направленных на выполнение указанных требований, в частности, можно отнести:

1. Неправильное указание вида деятельности по ОКВЭД.
2. Структурирование бизнеса с применением большого количества лиц (юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, самозанятых и т.п.).
3. Использование цепочки транзитных организаций для создания защиты от проблемных налогоплательщиков.
4. Соккрытие отдельных видов объектов налогообложения и налоговой базы через распределение их по группе лиц и др.

¹ Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/

Информационные технологии как драйвер прослеживаемости цепочек.

Обеспечить высокий уровень прослеживаемости создания цепочек добавленной стоимости возможно через развитие информационных систем налоговых органов, позволяющих обеспечить получение информации, необходимой для осуществления налогового контроля, в том числе в режиме автоматических сопоставлений.

Так, для целей развития контроля по НДС и налогам на прибыль (доход) необходимо развитие информационных систем налоговых органов, направленных на получение данных:

- 1) О реализации товаров и услуг, налоговых вычетов из деклараций по НДС;
- 2) Об отражении хозяйственных операций в налоговом и бухгалтерском учете из учетных систем налогоплательщиков;
- 3) О движении денежных средств (поступлении и расходовании), в целях контроля операций организаций и индивидуальных предпринимателей, а также осуществления контроля соответствия доходов понесенным расходам;
- 4) О транспортировке и прослеживаемости движения товаров, включая получение сведений об электронных транспортных накладных, а также сведений из информационных систем, используемых для обеспечения легальности производства и потребления товаров (ЕГАИС «Маркировка», «Меркурий», «Зерно» и др.).

Если данные из деклараций по НДС в рамках расширенного декларирования и функционирования системы АСК НДС 2 уже формируются, то передача отдельных сведений из информационных систем пока локализована на уровне налогового мониторинга, количество участников которого еще очень низкое. Несмотря на то, что данная форма налогового администрирования была включена в налоговую систему с 2016 г., а с 2025 г. существенно упрощены условия ее применения, позволяющие заменять традиционные проверки на онлайн-взаимодействие на основе удаленного доступа к информационным системам налогоплательщиков и их бухгалтерской и налоговой отчетности не только для крупного, но и среднего бизнеса, большой популярностью она не пользуется. В 2025 г. количество участников налогового мониторинга составило всего 737 организаций.

Вместе с тем развитие информационных систем налоговых органов по данному направлению возможно также через развитие технологий получения информации об электронных документах, получаемых и передаваемых операторами электронного документооборота.

Определенный опыт уже имеется в рамках электронного документооборота счетов-фактур, универсальных передаточных документов и универсальных корректировочных документов, содержащих реквизиты прослеживаемости.¹

Предполагается, что на пространстве ЕАЭС в дальнейшем будет создан полноценный механизм прослеживаемости движения отдельных товаров, ввезенных и реализуемых на территории Евразийского экономического союза.

Проблемы прослеживаемости цепочек. В настоящее время национальная система прослеживаемости движения товаров, создаваемая в рамках реализации Соглашения о механизме прослеживаемости товаров, ввезенных на таможенную территорию Евразийского экономического союза, принятого 29.05.2021 г. фактически функционирует в формате добровольного эксперимента, поскольку отсутствует ответственность за его нарушение, а в масштабах ЕАЭС до 30.06.2025 г. официально проходит пилотный проект по внедрению механизма прослеживаемости на примере товарной позиции «холодильники и морозильники бытовые».²

Возможности автоматизированной обработки сведений об операциях по счетам физических лиц в настоящее время ограничены полномочиями налоговых органов. Более того, направление налоговыми органами запросов в банки, а также оператору платформы цифрового рубля в отношении физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, в соответствии со ст. 86.2 НК РФ допускается только при наличии согласования вышестоящего органа. Однако, задачи, которые ставятся перед подобным мониторингом, могут быть отчасти реализованы коммерческими банками в рамках исполнения законодательства о противодействии отмыыванию денежных средств и финансирования терроризма.

Сбор и анализ транспортных документов в настоящее время также ограничен в связи с отсутствием законодательных норм, устанавливающих обязательность оформления электронных транспортных документов, а также отсутствием технических решений, позволяющих реализовать формирование единой базы данных.

¹ Порядок предоставления операторами электронного документооборота сведений в налоговые органы определен Приказом ФНС России от 08.07.2022 № ЕД-7-15/636@ (ред. от 20.01.2023) «Об утверждении порядка представления операторами электронного документооборота счетов-фактур, универсальных передаточных документов и универсальных корректировочных документов, содержащих реквизиты прослеживаемости, в электронной форме» (Зарегистрировано в Минюсте России 26.09.2022 № 70220).

² В соответствии с Решением Совета Евразийской экономической комиссии от 21.01.2022 № 2 (ред. от 21.02.2025) «О реализации пилотного проекта по внедрению механизма прослеживаемости товаров, ввезенных на таможенную территорию Евразийского экономического союза».

Таким образом, наличие сложной налоговой системы в Российской Федерации, предусматривающей различные налоговые режимы, методические особенности исчисления и уплаты, а также отдельные налоговые льготы и преференции, затрудняет обеспечить транспарентность цепочек формирования добавленной стоимости товаров и услуг даже внутри страны.

ФНС России неоднократно осуществляло попытку обеспечить частичную транспарентность в отдельных видах экономической деятельности, концентрируя повышенное внимание на «обелении» деятельности всеми субъектами видов деятельности, характеризующимися значительными масштабами уклонения от уплаты налогов (например, производство «пива и пивных напитков», «общественное питание», «рынки», автошколы и др.).

Одним из важных моментов реализации указанных отраслевых проектов является возможность получения информации об отдельных физических показателях, необходимых для контроля за объемами производства и реализации товаров и услуг из внешних источников. Например, в качестве подобной информации могут быть полученные сведения об объеме потребления отдельных видов ресурсов, установленные регуляторами требования, количество произведенных видов товаров, отраженных в информационных системах других государственных органов или коммерческих организаций.

Достаточно эффективным выглядит также реализация отраслевых подходов по обелению с привлечением самого профессионального сообщества.

Так, ассоциация добросовестных налогоплательщиков «РАДО» инициировала подписание хартии в сфере оборота сельскохозяйственной продукции и создание информационного ресурса со сведениями об организациях, в отношении которых налоговыми органами через каналы ТКС передана информация о наличии несформированного источника для применения вычета по НДС. Создание данного информационного ресурса осуществляется в отношении тех компаний, которые дали согласие на раскрытие налоговой тайны¹. Важной особенностью является то, что информационный ресурс не раскрывает хозяйственных связей между участниками информирования, а также иных сведений, составляющих коммерческую тайну.

Однако, ведение информационного ресурса со стороны негосударственных участников несет в себе ряд потенциальных рисков, в том числе репутационных, обусловленных, например, отражением недостоверных сведений.

Так, налоговыми органами в ходе контрольной работы могут быть установлены реальные выгодоприобретатели отличные от тех, сведения о которых ока-

¹ Информационные ресурс ассоциации добросовестных налогоплательщиков «РАДО» <https://информресурс.радо.рус/>

зываются в открытом доступе. При этом возможности оперативного исправления (удаления) уже размещенной информации могут быть ограничены.

В связи с чем, целесообразно исключение информации о выявленном расхождении из категории «налоговая тайна», а раскрытие подобной информации должно осуществляться налоговыми органами (например, в личном кабинете налогоплательщиков при наличии соответствующего запроса).

Необходимо отметить, что указанная деятельность налоговых органов уже привела к достаточно существенным результатам.

Например, только в Новосибирской области «в первом квартале 2025 года по сравнению с аналогичным периодом прошлого года наблюдается рост задекларированных объемов реализации пива (пивных напитков) на 1,3 млн литров и, соответственно, увеличение поступлений акциза на пиво и пивоваренную продукцию на 301 млн рублей, или в 2,3 раза»¹.

Данные о результатах корректировки валовой добавленной стоимости на теневые операции юридических лиц, проводимой органами Росстата, в последние годы также свидетельствуют о некотором снижении данной величины по итогам 2023 г. по сравнению с 2017 г. на 1,7 п.п. (табл. 3.14).

Таблица 3.14. Величина корректировки ВВП и валовой добавленной стоимости по отдельным видам деятельности в Российской Федерации, в %

<i>Наименование показателя/период</i>	<i>2017</i>	<i>2023</i>	<i>Изменение 2023/2017 в п.п.</i>
Корректировка ВВП на теневые операции юридических лиц	4,3	2,7	–1,7
Корректировка ВДС на теневые операции юридических лиц	4,8	3,0	–1,8
том числе: в сельском хозяйстве	2,5	1,2	–1,3
в обрабатывающих отраслях	5,5	1,6	–3,9
в строительстве	9,1	7,9	–1,2
в розничной и оптовой торговли	9,4	8,0	–1,4
в деятельности по операциям с недвижимым имуществом	8,9	3,7	–5,2
в деятельности гостиниц и общественного питания	15,4	17,0	1,6
в деятельности по водоснабжению, водоотведению, организации сбора и утилизации отходов, деятельности по ликвидации загрязнений	0,6	10,0	9,4

Составлено на основе <https://rosstat.gov.ru/statistics/accounts?print=1&ysclid=mb31oa0wo7446639501>

¹ Реализация отраслевого проекта — это возможность создать равные конкурентные условия в пивной отрасли// https://www.nalog.gov.ru/rn54/news/activities_fts/16273486/?ysclid=mb3x868ukw823618417

При этом наиболее существенное снижение величины корректировки отмечается в деятельности по операциям с недвижимым имуществом (на 5,2 п.п.) и в обрабатывающих отраслях (на 3,9 п.п.), тогда как в водоснабжении, деятельности гостиниц и общественного питания установлен рост (на 9,4 и 1,6 п.п. соответственно).

Проблема транспарентности цепочек ВЭД. Вместе с тем, в условиях высокого уровня международной торговли, а также возможности международного перемещения капитала и ресурсов, задачи обеспечения транспарентности зависят не только от наличия возможности обеспечить прослеживаемость цепочек создания добавленной стоимости на национальном уровне, но и возможности обмена информацией в налоговых целях на международном уровне.

Федеральный законом от 04.11.2014 № 325-ФЗ была ратифицирована конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам от 25.01.1988 года (изменена Протоколом от 27.05.2010 года, далее — Конвенция).¹

Данная конвенция предполагает обмен информацией (в т.ч. по запросу, автоматический обмен информацией, инициативный обмен информацией, одновременные налоговые проверки, налоговые проверки за границей), а также помощь по взысканию налогов.

С 2018 г. в РФ в соответствии с указанной Конвенцией, а также заключенными соглашениями, реализуется автоматический обмен информацией, который включает передачу сведений об остатках на банковских счетах, поступлениях средств, а также величине полученных доходов.²

В соответствии с приказом ФНС от 30.10.2024 № ЕД-7-17/916@ в 2025 г. осуществляется автоматический обмен финансовой информацией с 75 государствами и территориями. Указанный автоматический обмен информацией важен как для осуществления налогового, так и валютного контроля.

Отдельную сложность вызывает обеспечение контроля цепочек создания добавленной стоимости при торговле с использованием электронных торговых площадок. Так, учитывая отсутствие таможенных барьеров при торговле товаров на пространстве ЕАЭС, то создание интернет-магазинов, работающих с физическими лицами, в юрисдикциях с более низкой налоговой нагрузкой (например, в Республике Казахстан базовая ставка НДС составляет 12%) при отсутствии механизмов контроля могут быть привести к размыванию налоговой базы по НДС.

¹ О соглашениях об обмене информацией по налоговым делам // <http://government.ru/docs/31476/>

² Порядок реализации автоматического обмена финансовой информации установлен постановлением Правительства РФ от 16.06.2018 № 693 (ред. от 11.07.2022) «О реализации международного автоматического обмена финансовой информацией с компетентными органами иностранных государств (территорий)»

Однако, установление обязанностей по исчислению и уплате НДС в бюджет РФ иностранным организациями и предпринимателями, реализующими товары посредством электронной торговой площадки покупателям — физическим лицам, получающим такие товары в РФ в связи с принятием Федерального закона от 29.05.2024 № 100-ФЗ, требует не только обеспечения деятельности налоговыми органами РФ, но и необходимости развития взаимоотношений с налоговыми органами, расположенными в странах ЕАЭС.

Выводы. Учитывая изложенное, можно сделать следующие основные выводы о роли транспарентности цепочек добавленной стоимости товаров и услуг в противодействии уклонению от уплаты налогов:

1. Высокий уровень уклонения от уплаты налогов связан с низкой транспарентностью, которая может быть определена на основе отдельных признаков (например, возможности использования наличных денежных расчетов, отсутствие систем маркировки и прослеживаемости, невозможность контроля объемов производства и потребления товаров, ресурсов и др.).

Сложность сбора, получения и анализа неформализованной информации, доказывающей совершение налоговых нарушений, приводят к тому, что уклонение от уплаты налогов продолжает существовать в значительных размерах в отдельных видах экономической деятельности.

2. Уровень транспарентности цепочек добавленной стоимости товаров и услуг в значительной степени определяется наличием информации у налоговых органов, необходимой для осуществления налогового контроля, которая может быть проанализирована и сопоставлена в автоматическом режиме. В связи с чем необходимо не только обеспечить получение документов налогового и (или) бухгалтерского учета, сведения о платежах и транспортировке грузов, но в едином формате в электронном виде.

3. Повышение транспарентности цепочек добавленной стоимости приводит к снижению масштабов уклонения от уплаты налогов у значительной части налогоплательщиков, участвующих в данной цепочке;

4. Повышение прозрачности экономической деятельности может быть обеспечено за счет более широкого вовлечения участников рынка в целях обеспечения законности через раскрытие информации о возможных нарушениях, например, в части разрывов по НДС;

5. Заключение и реализация международных соглашений, предполагающих административную помощь по налоговым делам и автоматический обмен информацией является важным направлением обеспечения полноты и своевременности уплаты налогов и противодействия уклонению от уплаты налогов.

ЛУЧШИЕ ПРАКТИКИ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ УКЛОНЕНИЮ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ ЮРИДИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ

Эрудиция — близкая соседка дилетантизма,
только живет этажом выше.
Станислав Шеллер

4.1. Роль финансового мониторинга в противодействии уклонению от уплаты налогов и сборов

Мир принадлежит энтузиастам,
которые способны сохранять хладнокровие.
Уильям Макфи

Выявление фактов уклонения от уплаты налогов и сборов — одна из ключевых функций налоговых органов, которые имеют для этого все необходимые полномочия в рамках налогового администрирования. Вместе с ними в борьбе с налоговыми преступлениями задействованы правоохранительные органы, участвующие в мероприятиях налогового контроля или осуществляющие предварительное следствие по ст. 198—199.4 УК РФ (МВД РФ, Следственный комитет РФ, Федеральная таможенная служба РФ в рамках правоохранительной функции). Кроме того, в последние годы получил активное развитие финансовый мониторинг, в рамках которого выявление признаков уклонения от уплаты налогов является не ключевой функцией, а сопутствующим результатом.

Понятие финансового мониторинга. Финансовый мониторинг является доктринальным термином, сущность которого не закреплена в российском законодательстве. При этом он активно используется в связи с противодействием легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения (ПОД/ФТ/ФРОМУ) и в данном контексте означает «комплекс мер, принимаемых финансовыми учреждениями и компетентными государ-

ственными органами в целях предупреждения, выявления и пресечения операций, связанных с легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем, или финансированием терроризма»¹.

Финансовый мониторинг определяет предмет и сферу деятельности уполномоченного органа — Федеральной службы по финансовому мониторингу РФ (Росфинмониторинг). Это государственный финансовый мониторинг.

Первичный финансовый мониторинг осуществляют субъекты, обязанные исполнять требования Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» от 07.08.2001 № 115-ФЗ (далее 115-ФЗ), которые «на первой линии» сталкиваются с сомнительными операциями с денежными средствами и другим имуществом. На начало 2025 г. к таковым отнесены 20 групп организаций и по некоторым видам деятельности индивидуальные предприниматели, которые нередко используются злоумышленниками в качестве механизма ОД/ФТ/ПРОМУ (финансовые кредитные и некредитные организации, операторы связи, ломбарды, операторы лотерей, финансовых и инвестиционных платформ и др.), а также представители установленных нефинансовых предприятий и профессий (адвокаты, бухгалтера, аудиторы, майнеры цифровой валюты, нотариусы, юристы).

Требования ФАТФ. Рассмотрим ключевые требования из Рекомендаций Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ)², являющейся ядром глобальной системы ПОД/ФТ/ПРОМУ, связанные с налоговой сферой:

1) налоговые органы необходимо относит к числу компетентных органов, имеющих отношение к борьбе с ОД/ФТ/ПРОМУ, они должны входить в межведомственные структуры, созданные для сотрудничества и координации в сфере ПОД/ФТ/ПРОМУ (рекомендация 2 «Национальное сотрудничество и координация»);

2) налоговые преступления (связанные с прямыми и косвенными налогами) входят в перечень установленных категорий правонарушений, могут быть отнесены странами к предикатным преступлениям (рекомендация 3 «Преступление отмывания денег»);

¹ Зубков В.А., Осипов С.К. Российская Федерация в международной системе противодействия легализации (отмыванию) преступных доходов и финансированию терроризма. 2-е изд. М.: ИД «Городец», 2007. 752 с. С. 103.

² Международные стандарты по противодействию отмыванию денег, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения. Рекомендации ФАТФ. Неофициальный перевод подготовлен АНО МУМЦФМ. 2023. 145 с. https://eurasiangroup.org/files/uploads/files/FATF_Recommendations_2023_rus.pdf

3) отказ во взаимной международной правовой помощи не может быть только на тех основаниях, что такое преступление считается также связанным с налоговыми вопросами (рекомендация 37 «Взаимная правовая помощь»);

4) компетентные органы не должны отказывать в исполнении запросов о помощи исключительно на том основании, что запрос также считается связанным с налоговыми делами (рекомендация 40 «Иные формы сотрудничества»).

Таким образом, согласно рекомендациям ФАТФ налоговые органы должны участвовать в ПОД/ФТ/ФРОМУ. Налоговые преступления необходимо относить к предикатным для преступлений по ОД/ФТ/ФРОМУ. Налоговая тайна не должна быть единственным основанием для отказа от международного сотрудничества. Налоговые преступления должны расследоваться параллельно с преступлениями по ОД/ФТ. Из этого можно сделать вывод о необходимости тесного взаимодействия подразделения финансовой разведки (ПФР) и налоговых органов как внутри страны, так и на международном уровне.

Практика взаимодействия по налоговым преступлениям. Рассмотрим практику такого взаимодействия в России. Субъекты первичного мониторинга передают в Росфинмониторинг в обязательном порядке сообщения об операциях, подлежащих обязательному контролю, о подозрительных операциях, а также по запросу иную информацию о клиентах и их деятельности, установленную законодательством. Подразделение финансовой разведки на основании стекающейся к нему информации проводит финансовые расследования, предметом которых являются финансовые нарушения — совершенное противоправное деяние (действие или бездействие) субъекта финансового права, за которое финансовым законодательством установлена ответственность.

Финансовые расследования в системе ПОД/ФТ — это не дознание и не предварительное следствие, а всего лишь аналитическая работа с информацией, ее проверка на предмет выявления признаков подозрений на преступления в совершенных операциях и сделках.

Уклонение от уплаты налогов и сборов также является предметом финансовых расследований, так как включено в число предикатных преступлений для ОД/ФТ/ФРОМУ. Рекомендация 30 ФАТФ обязывает уполномоченные органы «при рассмотрении дел по отмыванию денег, предикатным преступлениям и финансированию терроризма проводить по своей инициативе параллельное финансовое расследование», что предполагает одновременное расследование как предикатного преступления, так и следующей за ним легализации преступных доходов. Либо, при отсутствии соответствующих полномочий, сотрудник ПФР или следователь должны иметь возможность передать дело в другой орган, который провел бы такие расследования. Соответственно Росфинмониторинг при проведении финансовых расследований выявляет признаки не только ОД/ФТ/ФРОМУ, но и предикатных преступлений, в том числе налоговых.

При проведении финансовых расследований, как правило, разрабатывается круг лиц, которые потенциально могли быть причастны к совершению незаконных финансовых операций. В РФ институт уголовной ответственности организаций не предусмотрен. Поэтому субъектами налоговых преступлений могут быть физические лица, на которые возложена обязанность подать декларацию и уплатить налоги: граждане, индивидуальные предприниматели, частные адвокаты и нотариусы, должностные лица организации, которые уполномочены действовать от ее имени и могут считаться носителями ее воли как коллективного субъекта или же те, кто дает им обязательные для исполнения указания.

К совершению налогового преступления могут быть причастны основные и второстепенные участники. Основные соучастники, как правило, материально заинтересованы в уклонении от уплаты налогов (часто косвенно), могут занимать посты руководителя предприятия, его заместителя, бухгалтера. Второстепенные соучастники делятся на инициаторов замысла (подстрекателей) и тех, кто отвечает за конкретную проработку противозаконных схем и отдельных операций (пособники). Основными заинтересованными лицами в получении налоговой выгоды и ее легализации являются бенефициарные владельцы (БВ) бизнеса, принимающие стратегически важные решения о структуре управления и организации деятельности компании, которые нередко остаются в тени сложных бенефициарных цепочек.

Выявление бенефициарного владельца. Выявление таковых лиц, а также установление связей между ними и организациями — одна из задач финансового мониторинга, о чем свидетельствуют рекомендации ФАТФ 24 «Прозрачность и бенефициарные собственники юридических лиц» и 25 «Прозрачность и бенефициарные владельцы юридических образований». Категория бенефициаров раскрывается в стандартах ФАТФ для коммерческих и некоммерческих организаций. К бенефициарам НКО относятся физические лица или их группы, получающие благотворительную, гуманитарную или иные виды помощи через услуги НКО. Бенефициарным собственником в бизнесе признается физическое лицо или физические лица, владеющие или контролирующие ее, и (или) осуществляющие операции от своего имени. Для юридических образований бенефициарным владельцем может быть учредитель, попечитель, протектор и любое другое физическое лицо, осуществляющее конечный фактический контроль над ним.

В соответствии с противолегалizationным законодательством РФ в отношении всех организаций используется единая категория «бенефициарный владелец» — физическое лицо, которое в конечном счете прямо или косвенно (через третьих лиц) имеет преобладающее участие более 25% в капитале организации, либо имеет возможность контролировать ее действия.

Деятельность налоговых органов по борьбе с уклонением от уплаты налогов также направлена на выявление бенефициарного владельца. Для целей

налогообложения бенефициар является конечным владельцем налогооблагаемого дохода, который обладает правами его пользования и распоряжения в собственных интересах¹. Особенность в том, что конечным владельцем налогооблагаемого дохода может быть не только физическое, но и юридическое лицо.

Выявление бенефициарного владельца необходимо для противодействия размыванию налоговых баз путем создания многочисленных дочерних и зависимых компаний и использования международных договоров об избежание двойного налогообложения². Доктрина бенефициарного собственника применяется как на законодательном уровне (правило о контролируемых иностранных компаниях), так и на уровне правоприменения (доктрина фактического собственника)³. Режим обязательного раскрытия БВ необходим для выявления потенциально агрессивных сделок.⁴

В российском противолегалizationном законодательстве на юридических лиц возложены обязанности знать своих бенефициарных владельцев, обновлять и хранить сведения о них, а также предоставлять эту информацию субъектам первичного мониторинга⁵. В свою очередь последние также обязаны принимать обоснованные и доступные в сложившихся обстоятельствах меры по идентификации бенефициарных владельцев клиентов, фиксировать, хранить информацию о них и предоставлять по запросу Росфинмониторинга⁶.

В таблице 4.1 представлены наиболее существенные, на наш взгляд, уязвимости современного механизма установления бенефициарных владельцев хозяйствующих субъектов и кратко сформулированы обусловленные ими угрожающие факты из правоприменительной практики.

¹ Сердюкова Н.В. Эволюция трактовки понятия «бенефициарный собственник» // Налоговая политика и практика. 2018. № 5 (185). С. 68—70.

² Голишевский В.И., Хан Е.Е. Понятие «бенефициарный собственник» в международной практике // Налоговая политика и практика. 2014. № 7 (139). С. 73—79. Соколов Е.А. Концептуальный анализ определения бенефициарного собственника в налоговых законодательствах Китая и России // Горизонты экономики. 2015. № 1 (20). С. 60—65.

³ Фатхутдинов Р. Доктрина бенефициарного собственника в налоговых отношениях // Налоговед. 2011. № 2. С. 45—51.

⁴ Милоголов Н.С., Берберов А.Б. Российские правила бенефициарного собственника: регуляторная песочница для имплементации механизма обязательного раскрытия информации? // Закон. 2019. № 8. С. 177—185.

⁵ Статья 6.1 Обязанности юридического лица по раскрытию информации о своих бенефициарных владельцах, Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» от 07.08.2001 № 115-ФЗ.

⁶ Статья 7. Права и обязанности организаций, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом, Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» от 07.08.2001 № 115-ФЗ.

**Таблица 4.1. Уязвимости механизма установления бенефициарных владельцев
и угрозы ОД/ФТ в РФ**

	<i>Уровень юридического лица</i>	<i>Уровень первичного мониторинга</i>	<i>Уровень государственного мониторинга</i>
УЯЗВИМОСТИ	<ul style="list-style-type: none"> – Длительный предельный срок обновления информации о БВ (не реже одного раза в год), не обеспечивающий ее актуальности; – отсутствие обязанности БВ передавать юридическому лицу сведения при изменениях структур владения без его запроса; – отсутствие ответственности БВ за отказ от предоставления сведений о себе или предоставление заведомо неверных сведений; – отсутствие обязанности у юридического лица проверять достоверность сведений о БВ, предоставленных по запросу; – несовпадение сроков хранения сведений о БВ юр. лицами (не менее 5 лет с момента их получения) и субъектами первичного мониторинга (не менее 5 лет после прекращения обслуживания клиента). 	<ul style="list-style-type: none"> – Буквальное понимание категории БВ, следствием которого является назначение такого-либо единоличного исполнительного органа при отсутствии возможности выявить физических лиц, владеющих 25% и более акций (долей) юридического лица; – формулировка обязанности по выбору мер установления БВ, допускающая субъективную оценку их обоснованности и доступности в сложившихся обстоятельствах, что позволяет не устанавливать истинного БВ в случае сложных корпоративных структур; – сложности в получении доступа к точной информации о БВ — гражданах иностранных государств или лиц без гражданства; – установленные сроки обновления информации о БВ не обеспечивают должной актуализации сведений при смене бенефициаров; – ограничивающий характер условий обмена информацией о БВ в финансовых организациях, являющихся членами одной и той же банковской группы или банковской холдинговой компании. 	<ul style="list-style-type: none"> – Поверхностное разъяснение требований и недостаток рекомендаций по установлению БВ в необычных или сложных корпоративных структурах, а также в НКО; – децентрализация полномочий по контролю за выполнением обязанностей установления БВ между ФСФМ, Министерством юстиции и ФНС России; – игнорирование рисков ОД/ФТ при контроле ФНС обязанности лиц по установлению и хранению сведений о БВ; – малое количество запросов сведений о БВ у юридических лиц ФСФМ; – длительный период передачи в правоохранительные органы сведений о БВ от юр. лиц по запросу ФСФМ; – предусмотренные наказания не являются в полной мере соразмерными и сдерживающими.
УГРОЗЫ	<ul style="list-style-type: none"> – использование российскими налоговыми резидентами международных сложных корпоративных структур для сокрытия БВ. 	<ul style="list-style-type: none"> – значительный уровень несоблюдения микрофинансовыми организациями, кредитными потребительскими кооперативами, дилерами ДММК, УНФПП требований надлежущей проверки клиента, включая идентификацию БВ. 	<ul style="list-style-type: none"> – снижение прозрачности экономики, рост уровня рисков отмывания доходов и финансирования терроризма, рост административной нагрузки на субъектов первичного мониторинга.

Источник: составлено автором

Для совершенствования механизма установления БВ на уровне юридических лиц необходимо дифференцировать их обязанности в соответствии с риск-ориентированным подходом. В частности, для юридических лиц со сложной корпоративной структурой возможно:

- сократить предельно допустимый срок обновления сведений о БВ;
- ввести обязанность проверять достоверность сведений о БВ, предоставленных по запросу, и информировать обслуживающую кредитную организацию в случае предоставления недостоверных сведений или отказа предоставить таковые;
- установить срок хранения информации о БВ в течение всего периода хозяйственной деятельности.

Для совершенствования механизма установления БВ на уровне субъектов первичного мониторинга необходимо:

1) упростить порядок обмена идентификационной информацией в банковской группе или банковском холдинге;

2) конкретизировать ряд формулировок антиотмывочного законодательства для сокращения диспозитивности (неопределенности) норм;

3) доработать методические рекомендации по установлению сведений о БВ клиентов в условиях сложных корпоративных структур владения собственностью: разделить рекомендованные действия и меры на основные и дополнительные; конкретизировать рекомендации по сбору информации о нерезидентах РФ и о публичных должностных лицах; уточнить критерии определения БВ, имеющих возможность контролировать действия клиента.

Для совершенствования механизма установления БВ на уровне государственного мониторинга необходимо:

- ФНС России в рамках ведения Государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности контролировать соблюдение требования до 1 января 2025 г. — ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», с 1 января 2025 г. — ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность»;
- Росфинмониторингу и Министерству юстиции РФ более детально разработать рекомендации по установлению БВ НКО,
- Росфинмониторингу разработать риск-ориентированную процедуру выбора юридических лиц со сложной корпоративной структурой по критериям рисков ОД/ФТ, контроль за выполнением обязанностей которых по статье 6.1. 115-ФЗ должен выполнять уполномоченный орган, а не контрольно-надзорные;
- ввести возможность запроса Росфинмониторингом, ФНС России и Министерством юстиции России сведений о БВ у юридических лиц в срочном порядке.

Для объединения усилий ФНС России и Росфинмониторинга в деле борьбы с уклонением от уплаты налогов будет полезен единый реестр БВ (ЕРБВ). Рекомендации ФАТФ не содержат жесткого требования о его наличии в странах, допуская использование альтернативных механизмов. Однако, в условиях цифровой трансформации контрольно-надзорных органов власти, очевидно, что формирование ЕРБВ вполне реализуемо в скором времени. Учитывая действующее распределение функций, администраторами ЕРБВ в РФ могут быть: ФНС России по коммерческим организациям и Министерство юстиции России по некоммерческим организациям. ЕРБВ должен содержать сведения о БВ всех юридических лиц за исключением ряда организационно-правовых форм государственной (муниципальной) собственности, а также некоммерческой сферы, риски использования которых для ОД/ФТ, уклонения от налогов, нанесения ущерба национальной безопасности иными способами минимальны.

Для минимизации административной нагрузки сведения о БВ организаций в простых организационно-правовых формах, таких как ООО, должны формироваться автоматически из уже имеющихся источников, например, из ЕГРЮЛ. При наличии сведений о БВ у регулятора, либо инфраструктурных участников рынка они также должны выгружаться в реестр автоматически. Реестр необходимо открыть только для внутреннего (служебного) использования сотрудникам контрольно-надзорных, правоохранительных органов, а также субъектам первичного мониторинга (только в части их клиентов).¹

Противодействие дроблению бизнеса. Роль финансового мониторинга не ограничивается только выявлением БВ. ФНС России совместно с Росфинмониторингом ведут борьбу с фирмами однодневками, техническими компаниями, с дроблением бизнеса. В этой связи налоги рассматриваются как обязательный критерий оценки подозрительности операций с денежными средствами и другим имуществом.

В частности, Банк России рекомендует финансовым организациям принимать во внимание особенности налогообложения клиента и разрабатывает методические рекомендации по применению налоговых критериев при выявлении признаков подозрительности операций. К таковым рекомендовано относить не только неуплату, но и искусственное завышение размера уплачиваемых налогов и других обязательных платежей в бюджетную систему РФ.

¹ Королева Л.П. Совершенствование механизма установления бенефициарных владельцев в целях противодействия отмыванию доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. 2023. Т. 19. № 12 (429). С. 2277—2300.

Можно выделить ряд основных количественных критериев, рекомендованных для оценки подозрительности операций в процессе первичного финансового мониторинга:

1) критерий уплаты налогов и других обязательных платежей в незначительных размерах от 0,5% до 0,9% (и незначительно выше) от дебетового оборота по счету;

2) доля НДС, подлежащая уплате в бюджет, в случае полного (100%) списания денежных средств с банковского счета без учета НДС (поступивших в аналогичном объеме на банковский счет с учетом НДС), может составлять 10% дебетового оборота в объеме приобретения продукции, в отношении которой применяется пониженная ставка НДС 10%, а также 18% дебетового оборота в случае, если операция облагается по ставке 18%, либо от 10% до 18% дебетового оборота в случае осуществления операций, облагаемых по разным ставкам НДС;

3) доля платежей, связанных с зачислением денежных средств с НДС, в общем объеме зачислений денежных средств на банковский счет клиента составляет более 70%, а доля платежей, связанных со списанием денежных средств с НДС, составляет менее 30% в общем объеме списания денежных средств с банковского счета клиента¹.

К дополнительным налоговым признакам подозрительности операций относятся:

- по счету не проводятся операции выплаты заработной платы и связанных с ними перечисления по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ), страховым взносам, либо производимые платежи не соответствуют среднесписочной численности сотрудников и (или) свидетельствуют о занижении реальных сумм заработной платы (налогооблагаемой базы);
- по счету осуществляется уплата НДФЛ, но не уплачиваются страховые взносы;
- денежные средства зачисляются на счет клиента от контрагентов-покупателей по договорам за товары и услуги с выделением НДС и практически в полном объеме списываются клиентом в пользу контрагентов по объектам, не облагаемым НДС, хотя у субъектов с аналогичным видом деятельности при указанной структуре входящих и исходящих платежей объем НДС, подлежащего уплате в бюджет, должен приближаться к объему НДС, учтенному в зачислениях по операциям, облагаемым НДС².

¹ Методические рекомендации Центрального Банка РФ от 16 февраля 2018 г. № 5-МР «Методические рекомендации о подходах к управлению кредитными организациями риском легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма»

² Методические рекомендации Банка России от 21 июля 2017 г. № 18-МР «О подходах к управлению кредитными организациями риском легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма».

Кроме того, Банк России рекомендует кредитным организациям особое внимание уделять НДС при ведении клиентом подозрительных видов деятельности и совершении ряда операций (табл. 4.2).

Таблица 4.2. Виды переводов и виды деятельности, характеризующиеся высокой вероятностью уклонения от уплаты НДС согласно рекомендациям Банка России для проведения первичного финансового мониторинга¹

<i>Критерий оценки</i>	<i>Характеристика признака</i>
Виды переводов денежных средств, предусматривающие преимущественное списание денежных средств с банковского счета без НДС, предположительной целью которых может быть создание условий для неуплаты в дальнейшем налоговых платежей в бюджет	<ul style="list-style-type: none"> – переводы денежных средств на счета филиалов ФГУП «Почта России»; – переводы денежных средств на счета платежных агентов и банковских платежных агентов; – переводы денежных средств юридическими лицами со своих банковских счетов на банковские счета физических лиц, операции по которым совершаются с использованием банковских карт; – переводы денежных средств на счета лиц, осуществляющих туроператорскую и турагентскую деятельность и иную деятельность по организации путешествий (туристическая деятельность).
Отрасли экономики, в которых исключение НДС в расходных операциях по счету либо совершение по счету налоговых отчислений по НДС ниже установленных значений нагрузки с учетом ставки, может являться показателем действий клиента, направленных на уклонение от уплаты налоговых платежей	<ul style="list-style-type: none"> – сельскохозяйственная сфера и сферы торговли лесоматериалами, строительными материалами с основным либо дополнительным видом деятельности: «Торговля оптовая зерном, необработанным табаком, семенами и кормами для сельскохозяйственных животных» (код по ОКВЭД25 46.21), «Торговля оптовая прочими пищевыми продуктами, включая рыбу, ракообразных и моллюсков» (код по ОКВЭД2 46.38), «Торговля оптовая лесоматериалами, строительными материалами и санитарно-техническим оборудованием» (код по ОКВЭД2 46.73); – переводы денежных средств в сфере оказания грузовых транспортных услуг автомобильным транспортом (код по ОКВЭД2 49.4); – переводы денежных средств в сфере строительства (раздел F по ОКВЭД2); – переводы денежных средств в сфере оптовой торговли металлическим ломом, включая лом черных и цветных металлов; – переводы денежных средств в сфере предоставления персонала; – переводы денежных средств в сфере торговли драгоценными металлами и драгоценными камнями, ювелирными изделиями из них и ломом таких изделий.

¹ Методические рекомендации Центрального Банка РФ от 16 февраля 2018 г. № 5-МР «Методические рекомендации о подходах к управлению кредитными организациями риском легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма»

Как видно из табл. 4.2, к подозрительным отнесены переводы и виды деятельности, в которых высок риск уклонения от НДС. Для выявления нарушений в цепочках операций с НДС Банк России также рекомендует кредитным организациям:

1) еженедельно анализировать операции клиентов на предмет соотношения объема денежных средств, поступивших на банковский счет клиентов с учетом НДС, и денежных средств, списанных с банковского счета клиентов без учета НДС;

2) проводить анализ взаимосвязей клиентов, занижающих НДС, с другими клиентами, в адрес которых производятся перечисления, запрашивать у них документы, подтверждающие уплату НДС либо подтверждающие отсутствие оснований для уплаты НДС;

3) отказывать в приеме от клиента распоряжений на дистанционное банковское обслуживание и возобновлять его только при условии предоставления клиентом запрошенных документов, на основании которых кредитная организация сможет сделать вывод об отсутствии у нее подозрений о легализации (отмывании) доходов, полученных преступным путем и об уходе от налогообложения¹.

Противодействие использованию фирм-однодневок. Выявлению налоговых преступлений при проведении финансового мониторинга способствует также использование ряда признаков фирм-однодневок, а также плательщиков, осуществляющих агрессивное налоговое планирование, в качестве критериев оценки рисков ОД/ФТ/ФРОМУ.

Так, Росфинмониторинг рекомендует субъектам 115-ФЗ оценивать риски ОД/ФТ с учетом следующих факторов в деятельности клиентов:

1) регистрация клиента и/или выгодоприобретателя осуществлена по адресу массовой регистрации юридических лиц, либо по адресу нахождения здания (помещения), не пригодного для ведения декларируемой клиентом — юридическим лицом финансово-хозяйственной деятельности;

2) неоднократные изменения организационно-правовой структуры клиента;

3) частые или необъяснимые смены членов руководства;

4) число сотрудников или организационная структура не соответствуют размерам или характеру деятельности клиента;

5) клиент и/или выгодоприобретатель являются нерезидентом РФ, особое внимание должно быть уделено резидентам офшорных зон и др.²

¹ Методические рекомендации ЦБ РФ от 16 февраля 2018 г. № 5-МР «Методические рекомендации о подходах к управлению кредитными организациями риском ОД/ФТ»

² Информационное письмо Росфинмониторинга от 01.03.2019 № 59 «О методических рекомендациях по проведению оценки рисков ОД/ФТ организациями, осуществляющими операции с денежными средствами или иным имуществом и индивидуальными предпринимателями»

При оценке рисков совершения клиентами подозрительных операций кредитные организации имеют право использовать сведения сервиса Банка России «Знай своего клиента» в качестве дополнительного фактора, влияющего на оценку степени (уровня) риска¹. Одним из значимых достоинств данного механизма с позиций противодействия уклонению от уплаты налогов являются полномочия налоговых органов по исключению из ЕГРЮЛ/ЕГРИП юридических лиц и ИП, которых Банк России и кредитные организации одновременно отнесли к группе высокого уровня риска совершения подозрительных операций и которые не были реабилитированы при обращении в межведомственную комиссию или суд². Данный механизм заработал с июля 2024 г.

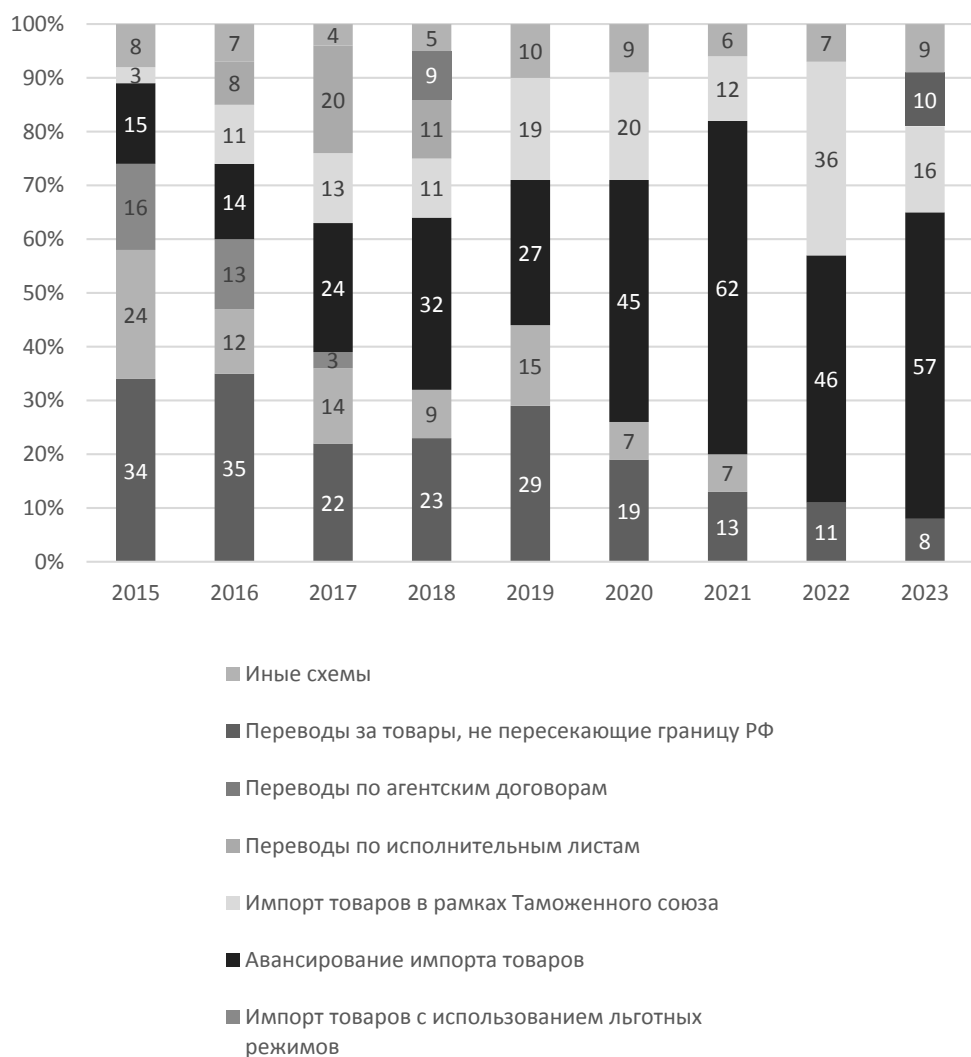
При отнесении клиента к группе с высоким риском по данным и прочим признакам совершаемые им операции подвергаются углубленному мониторингу, применяются разрешенные 115-ФЗ, а также предусмотренные правилами внутреннего контроля по ПОД/ФТ меры реагирования, включая отказы в совершении операций, расторжение договора с клиентом с информированием Росфинмониторинга.

Вся информация от финансовых организаций о подозрительных операциях анализируется Росфинмониторингом и Банком России. За период 2015—2023 гг. в результате повышения интенсивности и эффективности финансового мониторинга, законодательных новаций, направленных на исключение уязвимостей в системе ПОД/ФТ/ФРОМУ объем сомнительных операций существенно сократился с 501 млрд рублей в 2015 г. до 30,8 млрд рублей в 2024 г., то есть более чем в 16 раз.

Противодействие сомнительным операциям по выводу денежных средств за рубеж. Как известно, уклонение от уплаты налогов и сборов довольно часто осуществляется посредством операций по выводу доходов за рубеж. По данным Банка России доля вывода за рубеж средств в общем объеме транзитных операций повышенного риска сократилась с 23% в 2015 г. до 11% в 2023 г. При этом существенно изменилась их структура (рис. 4.1).

¹ Статья 7.6. Информирование о группах риска совершения юридическими лицами (за исключением кредитных организаций, филиалов иностранных банков, государственных органов и органов местного самоуправления) (индивидуальными предпринимателями), зарегистрированными в соответствии с законодательством РФ, подозрительных операций и использование кредитными организациями, филиалами иностранных банков данной информации. Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» от 07.08.2001 № 115-ФЗ.

² Статья 21.1. Исключение юридического лица из единого государственного реестра юридических лиц по решению регистрирующего органа. Федеральный закон от 8 августа 2001 года № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».



Источник: составлено автором по данным Банка России о структуре сомнительных операций в банковском секторе по выводу денежных средств за рубеж. Режим доступа: https://cbr.ru/analytics/podft/resist_sub/2023_1/

Рис. 4.1. Структура сомнительных операций по выводу денежных средств зарубеж через банковский сектор, %

В изменении структуры сомнительных операций по выводу денежных средств в зарубежные страны через банковскую систему можно выделить следующие тенденции:

- 1) сокращение перечня категорий сомнительных операций с весомой долей;
- 2) рост в структуре сомнительных экспортно-импортных операций: авансирование импорта товаров, импорт товаров в рамках Таможенного союза, переводы за товары, не пересекающие границы РФ;
- 3) существенное сокращение доли переводов по сделкам с ценными бумагами и с услугами.

Задача Росфинмониторинга — проверить каждое сообщение о подозрительной операции или подозрительной деятельности, поступившее от финансовых организаций и прочих субъектов частного сектора, провести финансовое расследование при наличии соответствующих поводов и передать их результаты в правоохранительные или налоговые органы.

Так, Росфинмониторинг при выявлении подозрений на схемы уклонения от уплаты налогов и сборов информирует в порядке взаимодействия ФНС России:

- инициативно или по запросу направляет при наличии достаточных оснований, свидетельствующих о том, что операция, сделка связаны с легализацией доходов, полученных в результате налоговых преступлений либо преднамеренного банкротства и иных неправомерных действий, связанных с банкротством, соответствующую информацию и материалы в ФНС России (его территориальные органы);
- инициативно или по запросу информирует о выявляемых рисках неисполнения требований законодательства Российской Федерации и угрозах, возникающих в связи с незаконными финансовыми операциями, принятие мер по которым относится к полномочиям налоговых органов¹.

Международные связи в системе ПОД/ФТ/ПРОМУ. Для противодействия налоговым преступлениям можно использовать и международные связи в системе ПОД/ФТ/ПРОМУ. В феврале 2023 г. Россия была включена в так называемый «черный» список третьих стран, не сотрудничающих с ЕС. На дату последнего обновления (18.02.2025 г.) он включал 11 юрисдикций вместе с РФ. В ответ летом 2023 г. российский перечень офшорных зон был увеличен до 91 наименования государств и территорий.

Таким образом, ФНС России не имеет возможности напрямую обмениваться налоговыми данными с указанными странами, что существенно ухудшает прозрачность владения российскими лицами активами за рубежом. В междуна-

¹ Соглашение Росфинмониторинга № 01-01-14/22440, ФНС России № ММВ-23-2/77@ от 15.10.2015 (ред. от 29.09.2020) «О сотрудничестве и организации информационного взаимодействия Федеральной службы по финансовому мониторингу и Федеральной налоговой службы»

родной системе ПОД/ФТ/ФРОМУ обмен информацией между странами также ограничен. В конце февраля 2023 г. Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ) — международная организация приостановила членство РФ¹. В декабре 2022 г. Росфинмониторинг ограничились в обязанностях и правах в группе ЭГМОНТ².

Ранее, в связи с выходом из Совета Европы, Россия покинула Комитет экспертов Совета Европы по оценке мер борьбы с отмыванием денег (МАНИВЭЛ) — региональную группу по типу ФАТФ. Однако РФ продолжает вести активную работу в региональных группах по типу ФАТФ (Евразийская группа по противодействию легализации преступных доходов и финансированию терроризма (ЕАГ), Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег на Ближнем Востоке и в Северной Африке (МЕНАФАТФ)), а также на площадках наднациональных объединений стран с участием России (СНГ, БРИКС+, ЕАЭС). Каналы обмена информацией в рамках международной системы ПОД/ФТ/ФРОМУ могут использоваться и для получения информации в рамках расследований налоговых преступлений.

Заключение. Финансовый мониторинг — это мощный инструмент, который помогает государству бороться с уклонением от уплаты налогов, обеспечивая прозрачность операций с денежными средствами и иным имуществом налогоплательщиков, посредством:

- определения бенефициарных владельцев, предотвращения практик использования номинальных лиц, фирм-однодневок и тому подобных технических компаний;
- выявления и анализа сомнительных и подозрительных операций без уплаты или с заниженной суммой уплаты налога;
- мониторинга и контроля движения денежных средств как внутри страны, так и зарубеж;
- анализа данных, закономерностей подозрительной деятельности и разработка типологий отмывания доходов, полученных от совершения налоговых преступлений;
- международного сотрудничества и обмена налоговой информацией между странами по каналам международной системы ПОД/ФТ/ФРОМУ и ее региональных объединений.

Само существование эффективной системы финансового мониторинга является фактом, сдерживающим налогоплательщиков от совершения налоговых преступлений в связи с пониманием глубины и тщательности надзора со сто-

¹ FATF Statement on the Russian Federation // FATF. URL: <https://www.fatf-gafi.org/en/publications/Fatfgeneral/fatf-statement-russian-federation.html>

² Egmont Group Chair's Statement in Response to the Russian Federation's Actions in Ukraine. URL: https://eurasiangroup.org/files/uploads/files/2019_MER_rus.pdf

роны не только ФНС России, но и всех участников системы ПОД/ФТ/ФРОМУ. Как гласит «легенда» ведомственной символики Росфинмониторинга — «где бы ни скрывалась финансовая тайна — она будет раскрыта».

4.2. Практика противодействия уклонения от уплаты акцизов

Сделайте три верные догадки подряд —
и репутация эксперта вам обеспечена.
Лоренс Питер

Экономическое содержание технических барьеров в системе акцизного контроля. Технические барьеры представляют собой значимый элемент системы налогового администрирования, направленный на предотвращение уклонения от уплаты акцизов и обеспечение легальности оборота подакцизных товаров. В основе их экономического содержания лежит комплекс мероприятий, направленных на ограничение возможностей использования нелегальных схем за счет повышения прозрачности операций с подакцизными товарами и контроля на каждом этапе их производства, перемещения и реализации.

Наиболее распространенными формами технических барьеров являются обязательная маркировка подакцизных товаров и контроль объемов производства и продаж. Обязательная маркировка позволяет обеспечить уникальную идентификацию каждой единицы продукции, что минимизирует риск незаконного производства и облегчает процесс мониторинга движения товаров. Современные технологии цифровой маркировки, включая использование QR-кодов и радиочастотной идентификации (RFID), повышают эффективность этих мер, позволяя отслеживать продукцию в режиме реального времени. Это значительно снижает объемы нелегального оборота и способствует увеличению поступлений в бюджет за счет акцизных сборов.

Начиная с 2019 г. в России наблюдается тенденция снижения поступлений от акцизов. Так, в 2019 г. акцизов было собрано на 20% меньше, чем годом ранее. Это снижение частично связано с техническими барьерами и недостатками в системе акцизного контроля, что приводит к уклонению от уплаты акцизов¹.

В 2020 г. акцизная политика была направлена на расширение списка подакцизных товаров и повышение ставок, что обеспечило существенный прирост «внутренних» акцизов. Однако положительный эффект от расширения налоговой базы и роста налоговой нагрузки в 2021 г. был утрачен, поступления акцизов по товарам российского происхождения резко сократились (табл. 4.3).

¹ *Evnevich M.A., Ivanova D.V.* Excise Tax Avoidance: case of Russia // Экономика и предпринимательство. 2019. № 10 (111). С. 129—134.

Таблица 4.3. Поступления акцизов в бюджетную систему РФ в 2019—2023 гг., млрд руб.

Показатель	2019	2020	2021	2022	2023	2023 к 2019
1. Всего, в том числе подакцизные товары произведены	1368,7	1935,3	807,9	–881,0	–512,8	–3,6 раза
- в РФ	1277,5	1833,2	675,3	–984,8	–677,0	–2,9 раза
- вне РФ	91,2	102,1	132,6	103,8	164,2	+80,0%
2. Из стр. 1*:						
- алкогольная группа	565,7	596,0	796,1	445,7	474,4	–16,1%
- табачная группа	580,5	612,7	709,1	708,4	775,3	+33,6%
- легковые автомобили и мотоциклы	59,7	48,4	66,3	11,3	7,8	–7,6 раз
- продукты из нефти и газа	105,2	641,8	–834,8	–2457,3**	–2081,2**	– в 21 раз
- природный газ	57,6	36,4	71,2	259,7	73,3	+27,3
- жидкая сталь	—	—	—	50,4	66,9	—
- сахаросодержащие напитки	—	—	—	—	7	—

Примечания: Составлено авторами; * Без таможенных акцизов; ** С учетом налоговых вычетов

В 2022 г. внутренние акцизы в консолидированном бюджете впервые составили отрицательную величину (–881 млрд руб.), а список объектов обложения был расширен за счет таких товаров, как жидкая сталь, сахаросодержащие напитки, синтетический каучук. Анализ представленных данных показывает значительный прирост поступлений акцизов по традиционным товарным группам, исключая продукты переработки нефти и иных углеводородов. Отрицательная величина акцизов по данной товарной группе связывается, в первую очередь, с вычетом акциза по нефтяному сырью, направленному на переработку, а также с возвратом акциза по топливу транспортным компаниям. Однако, учитывая ограничения на раскрытие информации о динамике бюджетных показателей, введенные в 2022 г., оценка динамики поступлений по товарным группам не может быть произведена в полном объеме.

Исследование факторов, определяющих акцизную политику по определенным товарным группам, позволяет сделать вывод о значительном влиянии макроэкономической ситуации на уровень поступлений акцизов по группе нефтепродуктов. Так, за счет изменений мировых цен акциз на нефтяное сырье снизился по сравнению с прогнозными значениями на 1075,9 млрд руб. Вторым фактором падения нефтяных акцизов стала выплата обратных акцизов с демпфирующей компонентой, которая осуществляется с 2019 г. в целях сдерживания цен на топливо на внутреннем рынке. В 2022 г. обратный акциз, возвращенный нефтепереработчикам по демпферному механизму, составил 1507,3 млрд руб.¹

Первое место по уровню поступлений акцизов в РФ занимают акцизы на табачную продукцию и электронные системы никотинопотребления, несмотря на сокращение производства и потребления под влиянием последовательно проводимой государством политики противодействия потреблению табака. Акцизы по табачным изделиям регулярно повышаются. Однако, несмотря на значительный рост ставок акцизов (на сигареты и папиросы — в 1,9 раза в 2018 г., в 2021 г. — на 20% практически по всем видам товаров этой группы), уровень поступлений не находится в прямой зависимости от увеличения ставок и сдерживается высоким уровнем распространения контрафактных табачных изделий.

В исследовании, посвященном техническим барьерам в торговле, отмечается, что введение обязательной маркировки продукции способствует повышению прозрачности рынка и снижению объемов нелегального оборота товаров. Это подтверждается данными о сокращении теневого сектора после внедрения таких мер в различных странах².

¹ Об основных результатах деятельности Министерства финансов Российской Федерации в 2022 году и задачах органов финансовой системы Российской Федерации на 2023 год <https://minfin.gov.ru/>

² Сатир Е.В., Васильченко А.Д. Технические барьеры в торговле и их влияние на импорт: сущность и эффекты // Теоретическая экономика. 2020. № 9 (69). С. 79—87.

Контроль за объемами производства и реализации продукции направлен на предотвращение занижения объемов выпуска и выявление фактов фиктивных поставок. В ряде стран для этого используются автоматизированные системы учета, фиксирующие данные о фактическом производстве и сопоставляющие их с показателями налоговой отчетности. Одновременно ведется мониторинг транспортировки и оптовых продаж крупных партий подакцизных товаров, что позволяет оперативно выявлять расхождения в данных и предотвращать злоупотребления.

Анализ российских систем стандартизации и сертификации показал, что автоматизированные системы учета объемов производства, внедренные на предприятиях, позволяют эффективно выявлять расхождения между фактическими и заявленными объемами продукции, что способствует снижению случаев уклонения от уплаты акцизов¹.

Вместе с тем внедрение технических барьеров сопряжено с рядом экономических вызовов. Среди них необходимость значительных финансовых вложений в инфраструктуру, адаптация бизнеса к новым условиям, а также постоянное совершенствование технологий для предотвращения адаптации со стороны недобросовестных участников рынка. Эффективность технических барьеров во многом зависит от их интеграции в единую систему налогового контроля и межведомственного взаимодействия.

Методика налогового контроля операций с подакцизными товарами включает систему инструментов и процедур, направленных на предотвращение уклонения от уплаты акцизов и обеспечение полноты налоговых поступлений. В условиях значительных рисков незаконного оборота подакцизных товаров контрольные мероприятия приобретают особое значение, обеспечивая мониторинг всей цепочки движения товара — от производства до конечного потребления.

Основу методики налогового контроля составляет применение риск-ориентированного подхода, который позволяет сосредоточивать ресурсы на наиболее уязвимых сегментах рынка. Данный подход предполагает выявление операций с высоким уровнем налоговых рисков, что дает возможность оптимизировать контрольные процедуры и минимизировать административную нагрузку на добросовестных налогоплательщиков.

Ключевыми элементами методики являются камеральные и выездные налоговые проверки, а также дистанционный мониторинг операций. Камеральные проверки основываются на анализе данных, содержащихся в налоговой отчетности, и сопоставлении их с информацией из внешних источников. Их целью

¹ *Мохов А.И.* Эмпирический анализ российских технических барьеров в торговле // *Экономический журнал ВШЭ.* 1999. № 3. С. 353—369.

является выявление несоответствий и признаков занижения объемов производства или продаж подакцизных товаров.

Выездные проверки предполагают более глубокий анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика с акцентом на оценку объемов фактического производства и сопоставление их с документально подтвержденными данными. Важную роль здесь играют технологические решения, такие как автоматизированные системы учета, интегрированные с базами данных налоговых органов.

Дополнительным инструментом контроля выступает мониторинг транспортировки подакцизных товаров. Внедрение цифровых систем отслеживания движения продукции в режиме реального времени позволяет повысить прозрачность операций и предотвратить использование фиктивных схем перемещения товара.

Эффективность методики во многом определяется качеством межведомственного взаимодействия и использованием больших данных для анализа операций. Современные технологии обработки данных и искусственного интеллекта открывают новые возможности для повышения точности прогнозирования и выявления нарушений, что значительно снижает риск уклонения от уплаты акцизов.

В 2021 г. в России было зарегистрировано 5 543 налоговых преступления, что на 13,8% больше, чем в предыдущем году. Из них 3 240 преступлений были раскрыты, что на 9,9% превышает показатели 2020 г. Эти данные подчеркивают необходимость совершенствования методик налогового контроля, особенно в сфере подакцизных товаров¹.

Уклонение от уплаты акцизов представляет собой одну из наиболее распространенных форм налоговых нарушений, связанных с оборотом подакцизных товаров. Высокая ставка акцизного налога и значительная доля подакцизных товаров на рынке создают стимулы для разработки и применения различного рода незаконных схем, направленных на минимизацию налоговых обязательств.

Типовые схемы уклонения от уплаты акцизов. Такие схемы можно классифицировать по нескольким направлениям. Одной из наиболее распространенных является занижение объемов производства. Эта схема предполагает сокрытие части произведенной продукции или ее реализацию вне официального учета. Наиболее часто данная схема используется на предприятиях, производящих алкогольную и табачную продукцию, где учет объемов может быть затруднен при отсутствии эффективных систем контроля.

¹ Оганов А.К. Анализ налоговых правонарушений в России 2020—2023 гг. // Актуальные исследования. 2023. № 48 (178). Ч. II. С. 77—82.

В исследовании, посвященном систематизации способов преступного уклонения от уплаты акцизов, отмечается, что производители алкогольной продукции часто занижают объемы выпускаемой продукции, что позволяет им существенно снижать налоговые обязательства. Это достигается путем сокрытия реальных объемов производства и реализации продукции без соответствующего учета¹.

Другой распространенной схемой является использование фиктивных транзитных операций. В данном случае продукция декларируется как предназначенная для вывоза за пределы страны без уплаты акцизов, но фактически остается на внутреннем рынке. Эта схема активно применяется при обороте топлива и алкогольных напитков, что позволяет избежать значительных налоговых выплат.

Согласно анализу², одной из распространенных схем уклонения от уплаты акцизов является фиктивный экспорт подакцизных товаров. В таких случаях продукция декларируется как предназначенная для экспорта, что освобождает ее от акцизного налогообложения, однако фактически она реализуется на внутреннем рынке без уплаты соответствующих налогов.

Еще одной формой уклонения является недостоверное декларирование ассортимента или качества продукции. Например, дорогая подакцизная продукция может декларироваться как товар, облагаемый по более низкой ставке акциза, или вовсе как неподакцизная. В сфере производства спиртосодержащих веществ часто встречаются случаи представления продукции в качестве технических жидкостей, не подлежащих акцизному налогообложению.

Кроме того, типичными схемами являются использование подконтрольных «технических» компаний, через которые проводится реализация продукции без уплаты акцизов, и дробление бизнеса. Последнее предполагает создание ряда мелких предприятий, каждое из которых работает в пределах минимального объема производства, не подлежащего акцизному контролю.

Минсафина и Беляков³ анализируют схему, при которой создаются фиктивные компании, через которые проводятся операции с подакцизными товарами. Эти компании, не имея реальной хозяйственной деятельности, используются для оформления документов и сокрытия реальных объемов производства и реализации продукции, что позволяет уклоняться от уплаты акцизов.

¹ Кужугет Т.К., Ооржак А.О., Сарыглар Ш.В. Систематизация способов преступного уклонения от уплаты акцизов // Вестник Тувинского государственного университета. Социальные и гуманитарные науки. 2018. № 1. С. 211—216.

² Evnevich M.A., Ivanova D.V. Excise Tax Avoidance: case of Russia // Экономика и предпринимательство. 2019. № 10 (111). С. 129—134.

³ Минсафина С.И., Беляков А.В. К вопросу о схемах уклонения от уплаты налогов, применяемых в Российской Федерации // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2022. № 4—3. С. 121—123.

В статье¹ отмечается, что некоторые компании намеренно разделяют свой бизнес на несколько мелких предприятий, каждое из которых производит объемом продукции ниже установленного порога, при котором требуется уплата акцизов. Это позволяет им избегать налоговых обязательств, оставаясь формально в рамках закона.

Эти схемы не только наносят значительный ущерб государственным бюджетам, но и создают риски для добросовестных участников рынка, снижая конкурентоспособность легальных производителей. В этой связи особую важность приобретает разработка и внедрение эффективных методов идентификации и противодействия типовым схемам уклонения от уплаты акцизов, что требует тесного взаимодействия налоговых органов, правоохранительных структур и бизнеса.

Эффективное межведомственное взаимодействие является ключевым элементом в системе противодействия уклонению от уплаты акцизов. Оно предполагает координацию действий различных государственных органов, обмен информацией и совместное проведение контрольных мероприятий. Сложность контроля за оборотом подакцизных товаров требует интегрированного подхода, при котором каждый из участников взаимодействия выполняет определенные функции, обеспечивая комплексность мониторинга и быстроту реагирования на выявленные нарушения.

К числу основных субъектов межведомственного взаимодействия относятся налоговые органы, таможенные службы, правоохранительные органы, а также специализированные агентства и ведомства, ответственные за контроль отдельных категорий подакцизных товаров. Важную роль в обеспечении взаимодействия играет создание единых информационных платформ и баз данных, которые позволяют оперативно обмениваться информацией о налоговых рисках, выявленных нарушениях и подозрительных операциях.

Существующие механизмы межведомственного взаимодействия можно разделить на институциональные и информационные. Институциональные механизмы предполагают проведение совместных проверок и оперативных мероприятий, направленных на пресечение незаконного оборота подакцизной продукции. В рамках таких мероприятий осуществляется обмен лучшими практиками, проведение обучающих семинаров и координация действий по наиболее сложным делам.

Информационные механизмы обеспечивают интеграцию данных различных ведомств для более глубокого анализа операций и автоматического выявления подозрительных схем. Современные цифровые технологии, включая системы больших данных и алгоритмы машинного обучения, позволяют прогнозировать риски и оперативно выявлять аномалии в цепочке движения подакцизных товаров.

¹ Левинукова О.А., Фролов А.А., Яловая А.С. Уклонение от уплаты налогов как социально-экономическое явление в России // ЕГИ. 2023. № 4 (48). С. 408—413.

К числу перспективных направлений в развитии межведомственного взаимодействия относится создание централизованных координационных центров, обеспечивающих интеграцию данных в режиме реального времени. Это способствует более быстрому реагированию на изменения в рыночной среде и позволяет минимизировать ущерб от незаконных операций с подакцизными товарами.

Результативность межведомственного взаимодействия во многом зависит от прозрачности процессов, четкого распределения полномочий и разработки единых стандартов обмена данными. Отсутствие согласованных протоколов взаимодействия может снижать эффективность борьбы с уклонением от уплаты акцизов и создавать дополнительные риски, связанные с дублированием функций или утратой значимой информации.

Анализ мирового опыта противодействия уклонению от уплаты акцизов. Такой анализ позволяет выявить эффективные практики, которые могут быть адаптированы и внедрены в российскую систему налогового контроля. Рассмотрим некоторые из них.

В ряде стран успешно используются цифровые системы мониторинга движения подакцизных товаров. Например, в Бразилии внедрена система контроля за производством и оборотом алкогольной продукции, основанная на использовании электронных счетов-фактур и маркировке продукции специальными метками. Это позволяет налоговым органам в реальном времени отслеживать путь товара от производителя до конечного потребителя, снижая возможности для уклонения от уплаты акцизов.

Международное сотрудничество играет ключевую роль в противодействии уклонению от уплаты акцизов, особенно в условиях глобализации торговли. Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) совместно с государствами G20 реализует план действий BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), направленный на борьбу с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения. В рамках этого плана страны обмениваются информацией о налогоплательщиках и согласовывают меры по предотвращению уклонения от уплаты налогов¹.

В Европейском Союзе проводится политика гармонизации акцизного налогообложения, предусматривающая установление минимальных ставок акцизов на определенные виды продукции, такие как табак и алкоголь. Это снижает стимулы для перемещения товаров между странами с целью уклонения от уплаты более высоких налогов и способствует созданию равных условий на внутреннем рынке.

В 2019 г. Европейский Союз внедрил систему отслеживания и прослеживаемости (Track and Trace) для табачных изделий. В результате, по данным Евро-

¹ Николаева Ж.А. Практика противодействия уклонению от налогообложения в период глобализации // Проблемы экономики и юридической практики. 2020. № 4. С. 265—271.

пейской комиссии, в 2020 г. объем нелегальной торговли табачными изделиями снизился на 8,5%, что привело к увеличению налоговых поступлений на сумму около 1,2 млрд евро.

Великобритания реализовала стратегию по борьбе с уклонением от уплаты акцизов на алкогольную продукцию. Согласно отчету HM Revenue & Customs, в период с 2016 по 2019 гг. объем нелегального оборота алкоголя сократился на 20%, что обеспечило дополнительный доход в бюджет в размере 700 млн фунтов стерлингов.

Многие страны усиливают ответственность за уклонение от уплаты акцизов, вводя более жесткие санкции и повышая эффективность их применения. Например, в Германии предусмотрены значительные штрафы и уголовная ответственность за незаконное производство и оборот подакцизных товаров. Такие меры повышают уровень налоговой дисциплины и снижают экономическую привлекательность незаконной деятельности.

Заключение. Для повышения эффективности противодействия уклонению от уплаты акцизов в России целесообразно рассмотреть возможность адаптации указанных практик. В частности, внедрение цифровых систем отслеживания подакцизных товаров позволит повысить прозрачность их оборота и снизить риски незаконной деятельности. Усиление международного сотрудничества и обмена информацией с другими странами будет способствовать выявлению и пресечению трансграничных схем уклонения от налогообложения. Гармонизация акцизной политики с учетом международного опыта может снизить стимулы для налоговых маневров и создать более равные условия для участников рынка.

Таким образом, анализ мирового опыта показывает, что комплексный подход, включающий использование современных технологий, международное сотрудничество и совершенствование налоговой политики, является наиболее эффективным в борьбе с уклонением от уплаты акцизов. Адаптация этих практик к российским условиям может существенно повысить эффективность налогового администрирования и обеспечить дополнительные поступления в бюджет.

4.3. Практика противодействия уклонения от уплаты налога на прибыль

Три вещи ведут к разорению:
женщины, скачки и доверие к экспертам.
Жорж Помпиду

Предпосылки уклонения от уплаты налога на прибыль организаций. Основной целью деятельности коммерческой организации является получение

прибыли и ее максимизация. Налог на прибыль, сокращающий конечную величину дохода компании, тем самым затрудняет достижение ее основной цели. В этой связи преднамеренная деятельность менеджмента компании, направленная на сокращение издержек, в числе которых весомую долю занимают налоговые платежи, может рассматриваться бизнесменами как вполне оправданная и отвечающая целям ведения бизнеса.

Для юридических лиц налог на прибыль является одним из самых обременительных, в 2023 г. в доход консолидированного бюджета России поступления данного налога составили 7,9 трлн руб. По объему поступлений он уступает только налогу на добычу полезных ископаемых, и превышает поступление таких налогов, как НДС на товары реализуемые на территории России и налог на доходы физических лиц (НДФЛ). На долю налога на прибыль в 2023 г. пришлось 16,3% всех налоговых доходов консолидированного бюджета страны, посредством данного налога было изъято в доход государства 4,6% ВВП России.

Склонность к уклонению от уплаты налога на прибыль повышается у менеджмента компании благодаря тому, что величина выгоды, которую извлекает компания от экономии благодаря неуплате налога, обычно оценивается гораздо выше величины общественных благ, получаемых налогоплательщиком за счет внесенных в государственный бюджет сумм налога. Представители компании-налогоплательщика могут расценить, что они гораздо лучше распорядятся неуплаченной суммой налога на прибыль для ведения бизнеса, чем это попытаются сделать чиновники, финансируя за счет налоговых источников развитие инфраструктуры для осуществления хозяйственной деятельности.

Таким образом корпоративные налогоплательщики ожидают меньшей экономической отдачи от уплаченных налогов по сравнению с индивидуальными налогоплательщиками, которые обычно получают общественные блага от государства в объеме, чья стоимость превышает величину уплаченных ими налогов.

В этой связи уклонение от уплаты налога на прибыль менеджментом компании может объясняться экономической целесообразностью, а расходы, направленные на минимизацию налоговых платежей, в т.ч. связанные с маскировкой и имитацией хозяйственной деятельности, будут рассматриваться как обычные издержки по ведению бизнеса.

К тому же юридические лица обладают достаточными ресурсами для покрытия издержек, связанных с уклонением от уплаты налогов, которые гораздо меньше величины расходов по уплате налогов. Кроме того, корпоративные налогоплательщики обладают широким набором возможностей организации и формальным оформлением своей хозяйственной деятельности, позволяющих им сокращать налоговые платежи, сохраняя при этом юридическую видимость деятельности, не нарушающей налогового законодательства.

План по BEPS. Обширный набор инструментов и способов уклонения от уплаты налога на прибыль предоставляют внешнеэкономические связи, позволяющие крупным компаниям (в особенности транснациональным) использовать преимущества в различиях налогового законодательства в различных странах мира. В частности, компании применяют различные способы размывания налоговой базы и перемещение прибыли в юрисдикции с низкой налоговой нагрузкой, в мировой практике это явление получило название BEPS (англ. Base Erosion and Profit Shifting — размывание базы и перемещение прибыли).

BEPS представляет собой совокупность схем налогового планирования, которые используют компании для минимизации корпоративного подоходного налога и вывода полученной прибыли в другие страны, в которых применяется низкая ставка налога на прибыль (в т.ч. в офшоры). Возможности BEPS различаются по странам мира, их применение кроме сокращения бюджетных доходов приводит к искажению условий бизнеса. В этих условиях обостряется налоговая конкуренция между странами за счет предоставления возможности компаниям переводить результаты своей хозяйственной деятельности из страны, в которой она реально осуществлялась, в страну с низкой налоговой нагрузкой.

Для противодействия международной практике уклонения от уплаты налога на прибыль в 2013 г. в Санкт-Петербурге на Саммите стран G-20 и Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) был принят План действий по борьбе с размыванием налогооблагаемой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (План по BEPS). На Саммите стран G-20 в 2015 г. участники саммита согласовали 15 мер, направленных на облегчение странам противодействовать уклонению от уплаты налогов посредством международного сотрудничества, включая такие важные направления борьбы с уклонением от уплаты налога на прибыль, как: повышение эффективности правил налогообложения контролируемых иностранных компаний; борьба с размыванием базы налогообложения через выплату процентов и других финансовых транзакций; разработка правил трансфертного ценообразования; предотвращение злоупотреблений положениями договоров об устранении двойного налогообложения.

В 2017 г. была принята Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (англ. Multilateral Instrument, MLI), которую к настоящему времени подписали около 100 стран мира.

Конвенция MLI внесло изменение в порядок применения соглашений между странами об устранении двойного налогообложения таким образом, чтобы данные соглашения не использовались для уклонения от уплаты налогов, но при этом не создавалась угроза двойного налогообложения компаний, осуществляющих хозяйственную деятельность в разных странах. В Конвенции MLI изложены рекомендации противодействия уклонению от уплаты налогов, связанные с нейтрализацией применения гибридных схем снижения налоговой нагрузки; предотвращения злоупотреблений положениями соглашений о двойном налогообложении; решения вопроса искусственного избежания статуса постоянного представительства в налоговой юрисдикции.

Результативность налоговых проверок налогоплательщиков. Несмотря на применяющиеся меры по совершенствованию институциональных условий ведения бизнеса и налогообложения прибыли у налогоплательщиков-юридических лиц сохраняется склонность к уклонению от уплаты налога на прибыль. Эта склонность могла быть реализована в широких масштабах, если бы налогоплательщики не опасались ответственности за нарушения налогового законодательства, которая грозит им по результатам проверок, проводимых налоговыми органами.

Таким образом налоговые проверки являются ключевым инструментом борьбы с уклонением от уплаты налогов, который с одной стороны выявляет и пресекает попытки нарушения налогового законодательства, с другой стороны удерживает потенциальных нарушителей от уклонения от уплаты налогов, угрожая им наказанием за выявленные нарушения.

Для противодействия уклонению от уплаты налогов выездные проверки налоговых органов обладают более высоким эффектом по сравнению с камеральными, т.к. камеральные проверки документов налоговой отчетности, проводимые в помещении налоговой инспекции, зачастую неспособны выявить попытки сознательного искажения налогоплательщиками представленных данных в целях сокращения налоговых платежей.

На рис. 4.2 приведены данные о результативности выездных проверок ФНС России по основным налогам, проведенных в 2023 г. Наибольшему количеству выездных проверок налоговые органы подвергают 3 крупных федеральных налога: налог на прибыль, НДФЛ, удерживаемый налоговыми агентами, и НДС на товары, реализуемые на территории России. Однако существенно различается результативность выездных налоговых проверок: доля налоговых проверок НДС, по результатам которых выявили нарушения, составила 90,3%, про-

верок налога на прибыль — 71,8%, а по НДФЛ — всего 12,6%. При этом на долю доначислений налога на прибыль и штрафных санкций за данные нарушения приходится 36% всех доначислений налоговых органов по результатам выездных проверок. По результатам выездных проверок налога на прибыль доначислено 118,8 млрд руб., а в расчете на одну проверку доначисления составили 28,3 млн руб., этот показатель уступает только результативности налоговых проверок НДС. Таким образом следует признать достаточно высокой эффективность выездных налоговых проверок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций.

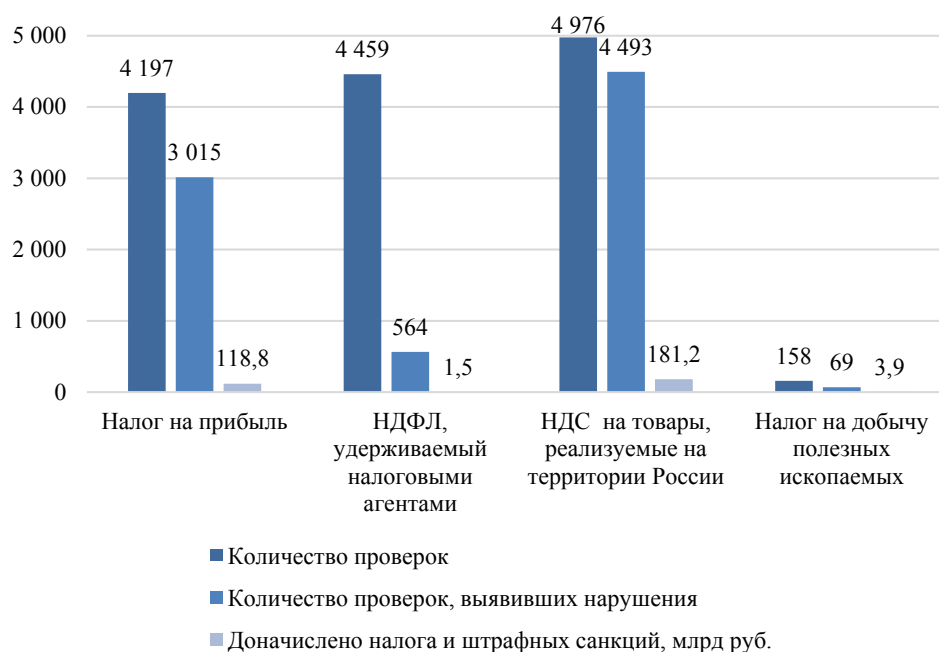


Рис. 4.2. Результативность выездных проверок ФНС России по основным налогам, проведенных в 2023 г.¹

¹ Рисунок составлен автором на основе Отчета ФНС России о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок), Форма № 2-НК, размещенного на официальном сайте ФНС России: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms

Эффективность выездных налоговых проверок достигается благодаря применению налоговыми органами системы отбора налогоплательщиков для осуществления контроля на основе критериев оценки налоговых рисков, которые представляют собой характеристики деятельности налогоплательщика, повышающие вероятность нарушения налогового законодательства. Благодаря этим критериям налоговые органы проводят выездные налоговые проверки тех налогоплательщиков, чья хозяйственная деятельность характеризуется высокой степенью вероятности уклонения от уплаты налогов. Тем самым в процессе контрольной деятельности налоговые органы не «распыляют» свои время и средства отказываясь от выездных проверок законопослушных налогоплательщиков, концентрируя свои ресурсы на организациях, обладающих высоким налоговым риском.

Налоговые органы применяют несколько критериев оценки налоговых рисков организаций в целях отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок. К их числу относятся: более низкая налоговая нагрузка по сравнению со среднеотраслевым уровнем; наличие убытков на протяжении длительного периода по данным налоговой отчетности; более высокие темпы роста расходов по сравнению с темпами роста доходов организации и т.п.

Одним из важнейших критериев оценки налоговых рисков является нормативный уровень рентабельности налогоплательщика, характеризующих финансовые результаты его деятельности и величину полученной налогооблагаемой прибыли. Если у организации показатель рентабельности оказался не менее, чем на 10% ниже среднеотраслевого уровня, то это является основанием для признания наличия у нее высокого уровня налогового риска, что может стать одной из причин проведения выездной проверки данного налогоплательщика в соответствии с Приказом ФНС России от 30.05.2007 г. №ММ-3-06/333@. ФНС России ежегодно устанавливает норматив рентабельности по отраслям экономики в целях отбора объектов налогового контроля.

Вместе с тем применяемый ФНС России норматив рентабельности зачастую отличается от фактических показателей рентабельности в отраслях экономики, выявленных Росстатом в ходе статистических наблюдений. На рис. 4.3 продемонстрировано отклонение фактического уровня рентабельности организаций отраслей экономики от нормативного уровня рентабельности, установленного ФНС России для оценки налоговых рисков по налогу на прибыль в 2022 г.



Рис. 4.3. Отклонение фактического уровня рентабельности организаций отраслей экономики от нормативного уровня рентабельности, установленного ФНС России для оценки налоговых рисков по налогу на прибыль в 2022 г., в %¹

По большинству отраслей и в целом по экономике страны нормативная рентабельность была превышена и некоторые организации этих отраслей могли попасть в группу налогового риска из-за того, что их реальная рентабельность, соответствующая условиям хозяйственной деятельности, значительно уступала нормативной

¹ Рисунок составлен автором на основе данных Росстата (Российский статистический ежегодник. 2023: Стат.сб./Росстат. М., 2023, С. 349—350); показателей рентабельности проданных товаров, продукции, работ, услуг по видам экономической деятельности, установленных ФНС России на 2022 г. в соответствии с Приказом ФНС России от 30.05.07 № ММ-3-06/333@ (https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp)

величине. В то же время подавляющее большинство отраслей по итогам 2022 г. уложилось в 10%-й лимит отклонения от нормативной величины, и только в строительной отрасли фактическая рентабельность сильно отстала от нормативной величины — на 32,6%. Наряду с этим оказалась значительно (на 22,6%) занижена нормативная рентабельность финансовой и страховой деятельности, поэтому налогоплательщики данной отрасли могли не попасть в число проверяемых организаций даже сознательно занижая величину налогооблагаемой прибыли.

За время применения в России налога на прибыль организаций налогоплательщики накопили значительный опыт и выработали различные приемы уклонения от уплаты этого налога. В свою очередь налоговые органы, осведомленные об этих приемах, и разработали типовые методы противодействия уклонению от уплаты налога на прибыль. Известные четыре основных схемы уклонения от уплаты этого налога, перечень которых приведен на рис. 4.4.

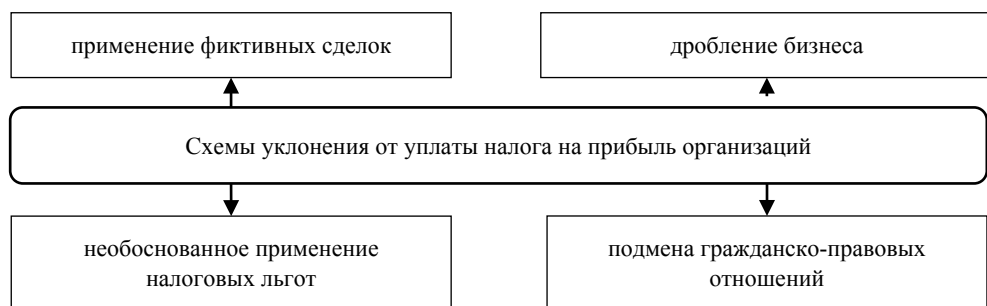


Рис. 4.4. Основные схемы уклонения от уплаты налога на прибыль организаций

1. Применение в хозяйственной деятельности фиктивных сделок. Применение таких сделок, позволяющих либо занизить доходы своей деятельности, либо завысить свои расходы. Фиктивные сделки носят экономически необоснованный характер, они не приносят непосредственной пользы в хозяйственной деятельности, их единственной целью является получение необоснованной налоговой выгоды за счет сокращения уплачиваемой суммы налога.

Такие сделки заключает налогоплательщик с аффилированными лицами или с фирмами-однодневками. Налоговые органы в ходе проверок выявляют и доказывают фиктивный характер таких сделок, а также фиктивный документооборот налогоплательщика с контрагентами, направленный на получение налоговой выгоды. Для этого проводится проверка первичных бухгалтерских документов, их сверка с документами налоговой отчетности. В ходе выездной проверки можно выявить несоответствие между документами поставщика и покупателя.

Налоговым органам требуется доказать, что контрагентами налогоплательщика являются аффилированные лица или фирмы-однодневки, о чем было известно должностным лицам организации. С этой целью анализируются информационные базы данных, содержащие сведения о контрагентах налогоплательщика: единый государственный реестр юридических лиц, единый государственный реестр недвижимости, банковские счета, налоговая отчетность и т.п. Это позволяет выявить связь налогоплательщика с контрагентом, т.к. у них могут быть одинаковые адреса расположения, общее имущество и работники. Выездная проверка может выявить мнимый характер сделки, отраженной в отчетности, в ходе исполнения которой не было физического перемещения товара в пространстве, фактическое движение денежных средств не осуществлялось, сотрудники не выполняли заявленные работы.

Сделка налогоплательщика будет признана фиктивной в случае, если будут выявлены обстоятельства, подтверждающие невозможность совершения организацией экономических операций с учетом времени, местонахождения ее имущества и наличия ресурсов, необходимых организации для осуществления производственной деятельности. В ходе проверки может быть установлено отсутствие у налогоплательщика условий для совершения конкретных экономических операций в силу того, что он не располагает необходимым оборудованием, помещениями, персоналом необходимой квалификации, денежными ресурсами, транспортными средствами. Фиктивный характер сделки подтверждает отсутствие отражения в бухгалтерских документах экономических операций, которые технологически необходимы для осуществления хозяйственной деятельности в рамках сделки, на которую налогоплательщик составляет налоговую отчетность.

2. Дробление бизнеса. Дробление осуществляют налогоплательщики для того, чтобы получить возможность применения специального налогового режима, позволяющего сократить уплачиваемую сумму налога на прибыль организаций. Использование некоторых специальных налоговых режимов, таких как система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход по отдельным видам деятельности (ЕНВД) и упрощенная система налогообложения (УСН), дает возможность организациям снизить налоговую нагрузку, например, налогоплательщики, перешедшие на УСН и использующие в качестве объекта налогообложения сумму полученного дохода, могут уплачивать налог по ставке 6%. Однако правом применения УСН обладают только небольшие компании, чья стоимость активов не превышает 150 млн руб., годовой доход находится в пределах 200 млн руб., а численность наемных работников составляет не более 130 человек. Поэтому более крупная компания может перейти на УСН фиктивно разделив свою организацию на несколько более мелких, уже попадающих под критерии, дающие возможность применения специального налогового режима.

Например, крупный магазин могут по отчетным документам разделить на несколько организаций с площадью менее 100 м², а заведующих отделов оформить в качестве индивидуальных предпринимателей, которые получив торговые площади и оборудование в аренду будут продолжать свою торговую деятельность по договору поручительства с настоящим владельцем имущества.

Разделение компании на несколько хозяйствующих субъектов не является противозаконным. Собственник компании вправе самостоятельно распоряжаться своим имуществом. Налоговые органы будут квалифицировать разделение организации как схему уклонения от уплаты налога в случае, если это деление не имеет деловой цели и не приносит экономических преимуществ, например в росте доходов, увеличения объема продаж, сокращения издержек и т.п. А единственный эффект, который приносит дробление бизнеса, заключается в получении необоснованной налоговой выгоды за счет сокращения уплаты налога на прибыль.

Налоговые органы выявляют случаи дробления бизнеса для целей уклонения от уплаты налогов и стремятся их пресекать. Для этого анализируется деятельность налогоплательщиков, и в тех случаях, когда их экономические показатели обладают характеристиками, свойственными данной налоговой схеме, то налоговый орган проводит выездные проверки этих организаций. Поводами для проведения выездной налоговой проверки могут быть выявленные факты аффилированности группы налогоплательщиков; неоднократная реорганизация компаний перед переходом на специальный налоговый режим; приближение экономических показателей компании, позволяющих применять специальный налоговый режим (численность работающих, величина дохода и активов) к предельному уровню.

В ходе проверки налоговые органы должны выявить факты взаимозависимости группы организаций, доказать, что они являются частью единой корпоративной структуры. Для этого необходимо проанализировать практику принятия управленческих решений в проверяемых организациях. Основаниями для подтверждения факта дробления бизнеса являются случаи использования в работе взаимозависимых организаций одних и тех же наемных работников; одновременное использование одних тех же рабочих помещений, торговых площадей, складов; применение в работе общих кассовых терминалов; открытие банковских счетов одним и тем же лицом; использование единого IP-адреса; нахождение организаций по одному юридическому адресу.

Вместе с тем, т.к. разделение компании не является противозаконным действием, налоговые органы обязаны доказать факты сознательного искажения налогоплательщиком документов налоговой и бухгалтерской отчетности и сведений о своей хозяйственной деятельности, которые привели к сокращению налоговых платежей. Кроме того, необходимо рассчитать величину потерь

бюджета вследствие неуплаты налога на прибыль. Для этого проводится налоговая реконструкция, заключающаяся в доначислении налоговым органом суммы налога на прибыль в условиях применения обычного налогового режима в отношении группы взаимозависимых лиц.

3. Необоснованное применение налогоплательщиком льгот по налогу на прибыль. Необоснованное применение льгот предоставляет возможность незаконно сократить величину уплачиваемого налога. Данная схема уклонения от уплаты налогов может быть использована при проведении фиктивных экономических операций с резидентом особой экономической зоны (ОЭЗ), который уплачивает налог на прибыль по ставке 0%. Налогоплательщик может передать в собственность организации-резиденту ОЭЗ производственное имущество, включающее оборудование, здания, земельные участки, а резидент ОЭЗ уже передает это имущество в аренду организации, фактически осуществляющей производственную деятельность. Основная сумма дохода от производственной деятельности направляется на оплату арендной платы, с которой резидент ОЭЗ не уплачивает налог на прибыль. А полученный доход может быть выведен за границу в форме дивидендов. Такая схема уклонения от уплаты налога позволяет организации, фактически осуществляющей производственную деятельность, посредством уплаты завышенной арендной платы до минимума сократить величину налогооблагаемой прибыли и тем самым снизить уплачиваемую сумму налога на прибыль.

Для пресечения этого способа уклонения от уплаты налога на прибыль налоговые органы должны выявить и доказать взаимозависимость арендатора и арендодателя, а также то, что настоящей целью заключенного арендного договора является получение необоснованной налоговой выгоды.

4. Подмена гражданско-правовых отношений. С целью уклонения от уплаты налога на прибыль налогоплательщик может прибегать к подмене гражданско-правовых отношений иными видами правоотношений, позволяющих сократить уплачиваемую сумму налога. В частности, обычные сделки купли-продажи товаров могут быть замаскированы под лизинговые или комиссионные операции.

Передача товара по договору лизинга (финансовой аренды) осуществляется таким образом, что лизингодатель передает лизингополучателю в аренду дорогостоящее имущество, приобретенное у продавца, определенного лизингополучателем. Договор лизинга может подменять собой сделку купли-продажи с рассрочкой платежа и предоставлять возможность сокращения величины налогооблагаемой прибыли, т.к. лизинговые платежи полностью списываются на расходы. Разновидностью лизинга является возвратный лизинг, при котором лизингополучателем становится сам продавец имущества, сдаваемого в аренду. В этом случае организация временно продает свое имущество лизинговой ком-

пании, а затем берет его в аренду, дополнительно получая оборотные средства. Дополнительная экономия по налогу на прибыль возникает за счет возможности ускоренной амортизации лизингового имущества, коэффициент списания стоимости основных средств можно увеличить до трех.

Налоговые органы выявляют и пресекают схемы уклонения от уплаты налога на прибыль с применением договора лизинга доказывая, что эта сделка носила мнимый характер и подменяла собой сделку купли-продажи товара, а лизинговая операция не имела экономического смысла и преследовала только цель получения необоснованной налоговой выгоды. Имеется ряд признаков, позволяющих налоговым органам признать мнимый характер договора лизинга и переквалифицировать его в договор купли-продажи с рассрочкой платежа, после чего будет доначислена сумма налога и наложены штрафные санкции. К их числу относятся: отсутствие в договоре лизинга какого-то необходимого элемента (срока действия, предмета договора, порядка оплаты, наименования продавца, условия поставки и т.п.); договор лизинга заключен позже договора купли-продажи имущества собственником лизингодателю; договор лизинга составлен на гораздо более короткий срок, чем период полной амортизации арендуемого имущества; в договоре не указано на чьем балансе будет находиться арендуемое имущество.

Договор комиссии маскирует сделку купли-продажи посредством того, что комитент (фактически продавец) передает комиссионеру (фактическому покупателю) товар на комиссию. В этом случае у комитента не возникает дохода от продажи, который должен подлежать обложению налогом на прибыль, т.к. не происходит передача комиссионеру права собственности на комиссионный товар. Комиссионер же уплачивает налог на прибыль только с суммы комиссионного вознаграждения.

Налоговые органы переквалифицируют в сделки купли-продажи проверяемые договоры комиссии в случае, если их содержание не соответствует правовой природе комиссионных соглашений. В частности, комиссионный договор не должен содержать требования об оплате товара не позднее определенной даты, т.к. комиссионер должен перечислить комитенту сумму за комиссионный товар не ранее, чем он сам сможет его продать. Не должны в договоре комиссии быть указаны условия оплаты товара частями независимо от того, был ли он продан или нет. Российское законодательство требует обязательного составления комиссионером отчета о комиссионной сделке. Мнимый характер комиссионной сделки подтвердят факты перечисления денежных средств от комиссионера комитенту еще до продажи товара третьим лицам.

Заключение. С учетом того, что налог на прибыль организаций является одним из самых обременительных налогов, то налогоплательщики стремятся уклониться от его уплаты. Для этого компании разрабатывают и применяют различные налоговые схемы сокращения уплачиваемых сумм налога на при-

быль. К наиболее распространенным из них относятся: применение фиктивных сделок; дробление бизнеса; необоснованное применение налоговых льгот; подмена гражданско-правовых отношений. Эти схемы уклонения от уплаты налога на прибыль организаций известны налоговым органам, которые применяют меры, направленные на противодействие их применению.

4.4. Практика противодействия уклонения от уплаты налога на имущество

Эксперт — это человек, который совершил
все возможные ошибки в очень узкой специальности.

Нильс Бор

Противодействие уклонению от уплаты налогов, взимаемых с юридических и физических лиц, является одним из инструментов реализации налоговой политики государства в отношении тех налогоплательщиков, которые используют различные механизмы избежания от исполнения своих обязанностей по соблюдению действующего законодательства, в связи с чем, данные вопросы приобретают особую актуальность, в том числе и в контексте имущественного налогообложения.

Причины уклонения от уплаты налога на имущество. Поиск причин уклонения от уплаты налога на имущество в современных экономических условиях, а также повышение эффективности мер, обеспечивающих поступление платежей в бюджеты публично-правовых образований обуславливают необходимость углубленного изучения практики противодействия уклонения от уплаты имущественного налога юридическими лицами. Имущественный комплекс, состоящий главным образом из движимого и недвижимого имущества, являющегося объектом налогообложения транспортного налога и налога на имущество организаций, представляет собой основу функционирования любого производственного предприятия¹.

Существуют несколько групп причин, побуждающих налогоплательщиков к уклонению от уплаты налоговых платежей.

Во-первых, экономические причины, связанные с неблагоприятным финансовым положением организации ввиду проявления кризисных явлений, с получением выгоды от неуплаты налогов, в случае, например, когда предприятию в текущем времени выгоднее не уплачивать налог и задействовать высвободившиеся средства в обороте, получая при этом дополнительную выгоду;

¹ Майбуров И.А., Лабунец Ю.Е. Влияние уклонения от уплаты налогов предприятиями лесопромышленного комплекса на развитие их имущественного и технического потенциала // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2022. № 59. С. 231—247.

Во-вторых, организационно-юридические причины, связанные с несовершенством законодательства, недостаточной эффективностью осуществления налогового контроля в части выявления сокрытого имущества организаций, имущества, непоставленного на баланс, что порождает обязанность уплачивать, в связи с этим законно установленные платежи;

В-третьих, политические причины, свидетельствующие о несогласии налогоплательщика с проводимой государством бюджетно-налоговой политикой.

Любое юридическое лицо, осуществляя деятельность стремится к максимизации своей прибыли, используя при этом различные способы как получения дополнительного дохода, так и оптимизации своих затрат на осуществление деятельности. Значимым видом расходов являются платежи налогового характера. Многие организации активно используют различные способы снижения налогов и сборов, в том числе и незаконные, т.е. схемы ухода от налогообложения¹, несмотря на возникновение налоговых рисков.

Недопоступление налогов в бюджеты разных уровней приводит к недофинансированию различного рода расходов и ставит под срыв реализацию запланированных национальных проектов и государственных программ. Поэтому задача контролирующих органов сводится к недопущению уклонения от уплаты налогов, в том числе налога на имущество организаций, и работа с должниками в случае выявления различных схем уклонения от налогообложения.

Динамика начисленных и фактически поступивших сумм налога на имущество организаций в соответствии с данными Отчетов о начислении и поступлении налогов, сборов, страховых взносов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации по форме 1-НМ Федеральной налоговой службы России² свидетельствует о несоответствии между плановыми и фактическими показателями, что может говорить о наличии законных и незаконных методов снижения налоговой нагрузки (табл. 4.4).

При этом динамика количества налогоплательщиков, в том числе относящихся к льготной категории, в соответствии с данными Отчетов о налоговой базе и структуре начислений по налогу на имущество организаций по форме 5-НМО Федеральной налоговой службы России³ показывает постепенный переход на кадастровую оценку объектов недвижимости и видовую трансформацию льготной категории плательщиков (табл. 4.5).

¹ Смирнова Е.Е., Поткин А.А. Анализ схем уклонения от уплаты налога на имущество организаций: региональный аспект // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2021. № 2. С. 32—36.

² https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/

³ <https://www.nalog.gov.ru/opendata/7707329152-assetorg/>

**Таблица 4.4. Динамика начисленных и поступивших сумм налога на имущество организаций
в бюджетную систему Российской Федерации, в млн руб.**

<i>Наименование налога</i>	<i>Начислено к уплате в текущем году</i>				<i>Поступило налогов, сборов, иных обязательных платежей в бюджетную систему РФ</i>			
	<i>2021 г.</i>	<i>2022 г.</i>	<i>2023 г.</i>	<i>на 01.12.2024</i>	<i>2021 г.</i>	<i>2022 г.</i>	<i>2023 г.</i>	<i>на 01.12.2024</i>
Налог на имущество организаций	922 159	1 008 124	1 191 803	1 215 031	965 743	1 126 137	1 169 679	1 262 824
из него:								
Налог на имущество организаций по имуществу, не входящему в Единую систему газоснабжения	824 418	918 454	1 005 741	1 038 401	864 431	963 898	993 291	1 100 797
Налог на имущество организаций по имуществу, входящему в Единую систему газоснабжения	97 740	89 669	186 062	176 629	101 311	162 239	176 387	162 026

**Таблица 4.5. Динамика количества налогоплательщиков налога на имущество организаций
в Российской Федерации, единиц**

<i>Наименование</i>	<i>По налогу на имущество организаций в отношении имущества, налоговая база по которому определяется как</i>						
	<i>среднегодовая стоимость</i>				<i>кадастровая стоимость</i>		
	<i>2020 г.</i>	<i>2021 г.</i>	<i>2022 г.</i>	<i>2023 г.</i>	<i>2021 г.</i>	<i>2022 г.</i>	<i>2023 г.</i>
Количество налогоплательщиков, из них:	391 244	381 862	259 812	251 002	н/д	132 348	129 916
которым исчислен налог к уплате	337 711	336 126	235 866	225 331	н/д	123 262	122 958
которым предоставлены налоговые льготы	45 240	39 810	24 896	26 202	н/д	17 395	24 425

Однако недопоступление запланированных налогов в бюджеты бюджетной системы не говорит только лишь об умышленном уклонении от уплаты платежей, это может также быть связано с использованием законных схем оптимизации налогообложения, которые позволяют снизить налоговую нагрузку, а также с применением налоговых льгот. Порядок исчисления налога на имущество организаций включает использование при расчете налога льгот федерального и регионального характера. Поскольку статус регионального налога на имущество организаций подразумевает возможность учета региональной специфики и дает право органам власти субъектов Российской Федерации в соответствующих законах о налоге на имущество организаций устанавливать перечень и критерии отнесения плательщиков к льготной категории, полностью или частично освобождая от уплаты налога в бюджет.

Многие считают, что налоговая оптимизация направлена исключительно на снижение сумм налогов к уплате, и называют ее минимизацией налогов, но это не так, минимизация налоговых платежей является только одной из целей оптимизации¹. Оптимизация, выполняемая с использованием законных методов, позволяет прогнозировать возможные налоговые риски и разрабатывать эффективные способы для их недопущения с целью повышения рентабельности финансово-хозяйственной деятельности организации, как в краткосрочной, так и долгосрочной перспективе.

Способы уклонения от уплаты налогов — это действия в виде умышленного включения в налоговую декларацию или другие документы заведомо ложных сведений и бездействия, которые выражены в умышленном непредставлении налоговой декларации или других указанных документов. Сложность оптимизации налога на имущество организаций состоит в том, что он является «прямым» налогом, т. е. налогообложение не предусматривает возможности уменьшения его на сумму каких-либо вычетов и включения его в стоимость реализуемых товаров, работ и услуг.

Противодействие уклонению от уплаты налога на имущество организаций. Такое противодействие является важной задачей для налоговых органов и государства в целом. Уклонение от уплаты налогов не только снижает доходы бюджета, но и является проявлением несправедливости по отношению к законопослушным налогоплательщикам.

Для борьбы с этим явлением применяются различные меры, включая законодательные, административные и технологические инструменты.

¹ Способы оптимизации налога на имущество организации / Ж.В. Дегальцева, М.В. Калинская, А.В. Гмыря, Н.С. Белова // Вестник Академии знаний. 2024. № 1(60). С. 410—414.

Практика противодействия уклонения от уплаты налога на имущество организаций включает.

Во-первых, ужесточение законодательства и усиление мер ответственности, предусматривающее введение строгих санкций за уклонение от уплаты налогов, включая штрафы, пени и уголовную ответственность.

Во-вторых, усиление контроля со стороны налоговых органов, упрощение в автоматизированном виде процедуры выявления и доказательства фактов уклонения, установление четких правил оценки имущества для налогообложения, чтобы минимизировать возможность манипуляций с его стоимостью (поскольку обзор судебной практики свидетельствует о сговоре лиц в части оценки и переоценки кадастровой стоимости имущества); применение риск-ориентированного подхода для выявления плательщиков с высоким риском уклонения от налога на имущество организаций.

В-третьих, дальнейшее внедрение автоматизированных и цифровых технологий в процесс налогового администрирования; совершенствование использования технологий BIG DATA и искусственного интеллекта для анализа больших объемов информации и выявления подозрительных операций; полная интеграция баз данных различных государственных органов и лиц, имеющих право и полномочия совершать нотариальные действия, для отслеживания движения имущества.

В-четвертых, реализация принципа открытости и доступности и повышения прозрачности в отношении информации о владельцах и бенефициарах компаний для исключения использования офшорных операций и третьих лиц в механизме уклонения от налогов, о налогоплательщиках, допустивших нарушения, что создает дополнительные стимулы для соблюдения законодательства.

В-пятых, создание стимулов и придание гласности добросовестных налогоплательщиков, в частности установление льгот и преференций для организаций, которые своевременно и в полном объеме уплачивают налоги, и упрощение процедур сдачи отчетности и уплаты налогов для снижения административной нагрузки на бизнес.

Используемые инструменты и меры противодействия. Совокупность используемых в настоящее время инструментов и мер предотвращения уклонения от уплаты налога на имущество организаций включает следующие позиции:

1) правовое регулирование предотвращения уклонения от уплаты налогов, включая налог на имущество организаций (Налоговый кодекс Российской Федерации в главе 16 устанавливает меры ответственности за грубое нарушение

правил учета доходов и расходов, что может быть связано с занижением налоговой базы по налогу на имущество; за неуплату или неполную уплату налогов, включая штрафы в размере 20% от неуплаченной суммы (или 40% в случае умышленного уклонения); за наличие недоимки и неуплаты в срок налоговых платежей взыскание пеней за каждый день просрочки;

2) регулирование проведения государственной кадастровой оценки, включающее процедуры осуществления государственной кадастровой оценки; оценки кадастровой стоимости объекта недвижимости, кадастровой стоимости единого недвижимого комплекса в соответствии с Федеральным законом «О государственной кадастровой оценке»¹, что позволяет минимизировать манипуляции с оценкой стоимости имущества;

3) регулирование вопросов разграничения движимого и недвижимого имущества в целях применения главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации;

4) повышение эффективности налоговых проверок, в том числе путем проверки декларации по налогу на имущество² и сопоставления их с данными бухгалтерской отчетности и кадастровыми записями;

5) совершенствование автоматизации налогового контроля³, включающее обеспечение открытости налоговых органов для налогоплательщика путём упрощения процедур его взаимодействия с ФНС России и перевода их в электронный вид; создание единого информационного массива и подключение налоговых органов к новым внешним источникам информации; гарантированное соблюдение регламентных процедур налогового администрирования, качество и сроки их реализации; обеспечение контроля над налоговой деятельностью налогоплательщика путём создания единого и достоверного ресурса, содержащего всю информацию по конкретному налогоплательщику, в том числе сведения, позволяющие своевременно выявлять признаки ухода от уплаты налогов;

¹ Федеральный закон от 03.07.2016 № 237-ФЗ (ред. от 23.11.2024) «О государственной кадастровой оценке». https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_200504/ea6f7bb32cdb797dc30aca18be2a215cd0211ad2/

² Приказ ФНС России от 24.08.2022 №ЕД-7-21/766@ (ред. от 27.09.2024) «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по налогу на имущество организаций в электронной форме и порядка ее заполнения» (Зарегистрировано в Минюсте России 23.09.2022 № 70205). https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_427290/

³ Приказ Федеральной налоговой службы от 14 марта 2016 г. №ММВ-7-12/134@ «Об утверждении Положения об автоматизированной информационной системе Федеральной налоговой службы (АИС "Налог-3")». https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_195780/?ysclid=m74ljh6746794849933

6) обязанность ведения бухгалтерского учета всех объектов и операций налогоплательщика, связанных с имущественным комплексом, и сдачи отчетности¹;

7) нормативно-правовое регулирование в сферах регистрации недвижимости, геодезии и картографии² и передача сведений в рамках межведомственного взаимодействия налоговым органам;

Среднесрочные цели. К целям и задачам Федеральной налоговой службы России на 2024 год и плановый период 2025–2029 годов и в части налога на имущество организаций отнесены следующие позиции:³

- организация и проведение налогового контроля налогоплательщиков на основе риск-ориентированного подхода с применением современных аналитических инструментов;
- развитие инструментов риск-анализа и дистанционного автоматизированного контроля;
- обеспечение урегулирования задолженности по уплате налогов, сборов и страховых взносов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации;
- методологическое обеспечение работы налоговых органов по вопросам исчисления налогов;
- развитие международного сотрудничества.

Ежегодно налоговые органы выявляют тысячи случаев неуплаты или занижения налога на имущество организаций. Например, в 2022 г. ФНС России сообщила о выявлении нарушений на сумму более 50 млрд руб. Основные схемы уклонения связаны с занижением кадастровой стоимости имущества; использованием фиктивных договоров аренды или продажи; переводом имущества в офшорные зоны⁴. Картотека арбитражных дел⁵ содержит огромное количество примеров споров по вопросам налогообложения имущества организаций, рассматриваемых в судебном порядке.

Международное сотрудничество. В рамках международного сотрудничества в контексте противодействия уклонению от уплаты налога на имущество организаций реализуются следующие меры:

1) обмен информацией с налоговыми органами других стран для выявления схем уклонения с использованием офшоров и трансграничных операций;

¹ Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (последняя редакция). https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/?ysclid=m74lofqavg811110555

² Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии. Режим доступа: <https://rosreestr.gov.ru/activity/normativno-pravovoe-regulirovanie-v-sfere-nedvizhimosti/>

³ План деятельности Федеральной налоговой службы на 2024 год и плановый период 2025—2029 годов (утв. Минфином России 18.01.2024 № 03-00-03/ВН-1623). Режим доступа: https://data.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/files/about_fts/fts/activities_fts/plan25_30.pdf

⁴ <https://www.nalog.gov.ru/rn77/>

⁵ <https://kad.arbitr.ru/>

2) участие в международных инициативах по борьбе с уклонением от налогов, таких как стандарты OECD по обмену налоговой информацией (CRS), что позволяет получать данные о зарубежных активах компаний¹;

3) различные международные соглашения (Россия подписала Конвенцию о взаимной административной помощи по налоговым делам²), что позволяет получать информацию о собственности российских компаний за рубежом.

Мировая практика противодействия. Мировая практика уклонения от уплаты налога на имущество организаций включает разнообразные схемы, которые используются компаниями для минимизации своих налоговых обязательств³. Занижение стоимости имущества — самая распространенная практика для уменьшения налоговой базы по налогу через умышленный сговор с оценочными организациями и их должностными лицами. Использование офшорных зон с низкими или нулевыми ставками.

Например, компании из Великобритании, США и ЕС часто переводят активы в офшоры, такие как Каймановы острова или Британские Виргинские острова⁴. Заключение фиктивных договоров аренды или продажи имущества для уменьшения налоговой базы, например, в Индии и Китае компании часто используют подставные фирмы для оформления таких сделок⁵. Передача имущества в фонды или некоммерческие организации, которые освобождены от уплаты налогов, например, в США компании используют благотворительные фонды для минимизации налогов⁶. Самая распространенная практика — это искажение данных в бухгалтерской и налоговой отчетности⁷.

Меры по борьбе с уклонением от уплаты налогов включают использование удержаний, выборочный аудит, штрафы и перекрестные проверки между налоговыми органами и другое⁸.

К примеру, в США иностранные банки обязаны сообщать о счетах американских компаний в налоговые органы, которые активно используют техноло-

¹ Приказ от 30 октября 2024 г. № ЕД-7-17/916@ «Об утверждении Перечня государств (территорий), с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией». Режим доступа: https://data.nalog.ru/html/sites/www.340fzreport.nalog.ru/doc/fns916_30102024.pdf

² Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам (Заключена в г. Страсбурге 25.01.1988) (с изм. и доп. от 27.05.2010). Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_186124/?ysclid=m74musxgtd489917805

³ OECD Report on Tax Avoidance. Режим доступа: <https://www.oecd.org/tax/beps/>

⁴ Tax Justice Network. Режим доступа: <https://www.taxjustice.net/>

⁵ IMF Working Paper on Tax Evasion. Режим доступа: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2020/01/17/Tax-Evasion-and-Inequality-48916>

⁶ <https://www.irs.gov/charities-non-profits/charitable-contributions>

⁷ <https://www.worldbank.org/en/topic/taxes-and-government-revenue#4>

⁸ <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/30/A-Primer-on-Tax-Evasion-1025>

гии для анализа данных о налогоплательщиках, а за уклонение от уплаты налогов предусмотрены крупные штрафы и уголовная ответственность¹.

В Китае предусмотрено использование больших данных и искусственного интеллекта для выявления нарушений и предусмотрены крупные штрафы и лишение лицензий за уклонение от налогов².

В Индии предусмотрено внедрение единой системы налогообложения для повышения прозрачности и реализуются программы добровольного декларирования имущества для снижения штрафов³.

В странах Европейского Союза прописан обязательный обмен информацией о налоговых схемах между странами ЕС и создание единой базы данных и системы учета имущества компаний, включение офшорных зон в «черные списки» ЕС⁴.

Мировая практика уклонения от уплаты налога на имущество организаций показывает, что эта проблема актуальна для всех стран. Однако благодаря международному сотрудничеству, внедрению новых технологий и ужесточению законодательства, государства успешно борются с этим явлением. Для бизнеса важно соблюдать налоговое законодательство, избегать использования сомнительных схем, обязательно проводить внутренний аудит для выявления потенциальных рисков.

Типовые схемы уклонения. Уклонение от уплаты налога на имущество организаций — это распространенное явление, которое встречается во многих странах. Компании используют различные схемы для минимизации налоговых обязательств⁵. Ниже приведены примеры таких схем, а также способы их выявления и противодействия.

1. Занижение стоимости имущества. В этом случае налоговые органы проводят независимую оценку имущества и используют данные из других источников в рамках межведомственного взаимодействия.

Пример. Компания оспорила кадастровую стоимость недвижимости, чтобы снизить налоговую базу. Налоговые органы выявили, что оценка была проведена с нарушениями, и доначислили налог. Решение суда: Арбитражный суд признал действия компании неправомерными и обязал ее уплатить доначисленный налог и

¹ IRS Tax Evasion. Режим доступа: <https://www.irs.gov/compliance/criminal-investigation/tax-evasion>

² China Tax Administration. Режим доступа: <http://www.chinatax.gov.cn/>

³ Indian Tax Department. Режим доступа: <https://www.incometaxindia.gov.in/>

⁴ EU Tax Transparency. Режим доступа: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-transparency_en

⁵ Охотский А.И. Проблемы существования организаций, созданных без намерения ведения реальной хозяйственной деятельности, с позиции финансовой и экономической безопасности государства / А.И. Охотский, Н.М. Чуйкова // Вопросы экономики и права. 2024. № 188. С. 87—96.

пени. Суд указал, что кадастровая стоимость должна соответствовать рыночным условиям. Дело № А40-123456/2022 (Московский арбитражный суд)¹.

2. Использование офшорных схем. Компания регистрирует имущество на офшорную фирму, расположенную в юрисдикции с низкими или нулевыми налогами. Организация может перевести недвижимость на Кипр или в Британские Виргинские острова. В части борьбы с уклонением налоговые органы используют данные на основе международных соглашений об обмене информацией, проводят проверки трансграничных сделок².

Пример. Американская компания перевела недвижимость в офшорную зону, чтобы избежать уплаты налога на имущество. Налоговые органы США выявили это через данные, полученные в рамках закона FATCA. Решение суда: Компания была обязана уплатить доначисленный налог, штраф и пени. Руководители компании также привлечены к уголовной ответственности³.

3. Заключение фиктивных сделок. Компания заключает фиктивный договор аренды или продажи имущества. В частности, имущество реализуется подставной фирме, которая фактически принадлежит тем же владельцам, но зарегистрирована в другом регионе или стране. В данном случае налоговые органы проверяют экономическую обоснованность сделок; анализируют связи между участниками сделки⁴.

Пример. Компания заключила договор аренды имущества с подставной фирмой, чтобы уменьшить налоговую базу. Налоговые органы установили, что сделка была фиктивной. Решение суда: Суд признал сделку недействительной и доначислил налог на имущество. Компания также была оштрафована за уклонение от уплаты налогов.⁵

4. Перевод имущества в некоммерческие структуры. Компания передает имущество в благотворительный фонд или некоммерческую организацию, которая освобождена от уплаты налогов. Например, в США некоторые компании используют благотворительные фонды для минимизации налогов. Налоговые органы проводят проверки деятельности некоммерческих организаций, анализируются цели и условия передачи имущества.

¹ <https://kad.arbitr.ru/>

² OECD Common Reporting Standard. Режим доступа: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/>

³ IRS Tax Evasion Cases. Режим доступа: <https://www.irs.gov/compliance/criminal-investigation/tax-evasion>

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.11.2024, с изм. от 21.01.2025) (с изм. и доп., вступ. в силу с 05.02.2025), ст. 54.1 НК РФ. Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/456468126824fd90201c25b3613aed69768da607/

⁵ Постановление Пленума ВАС РФ № 57 от 30.07.2013. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_150175/

5. Манипуляции с отчетностью. Компания скрывает часть имущества в бухгалтерской и налоговой отчетности.

Пример. Немецкая компания скрыла часть недвижимости в бухгалтерской отчетности. Налоговые органы выявили это в ходе выездной проверки. Решение суда: Суд обязал компанию уплатить доначисленный налог и штраф. Дело также стало основанием для ужесточения контроля за отчетностью в Германии¹.

6. Использование льгот, зачастую в незаконных целях. Например, в России некоторые организации регистрируют имущество в регионах с льготным налогообложением. В таком случае проверяется соответствие деятельности компании условиям предоставления льгот; анализируются данные о фактическом использовании имущества.

7. Создание фиктивных или подставных юридических лиц. Для борьбы с этим налоговые органы применяют современные технологии, международное сотрудничество и жесткие санкции. Компаниям важно соблюдать законодательство, чтобы избежать штрафов и уголовной ответственности.

Судебная практика по делам об уклонении от уплаты налога на имущество организаций. Судебная практика содержит различные примеры ухода от имущественного налогообложения через различные схемы, что приводит к выявлению и раскрытию незаконных схем, привлечению в административной, налоговой и уголовной ответственности.

Письмом ФНС России от 30.12.2022 №СД-4-18/17916@ «О направлении Обзора успешных практик устранения схем уклонения от налогообложения» (вместе с «Обзором успешных практик устранения схем уклонения от налогообложения, включающих выявление реального их выгодоприобретателя, бенефициаров деятельности лица, уклоняющегося от уплаты налогов, направлений вывода активов и полученной выгоды, начиная со стадий предпроверочного анализа и последственной проверки») зафиксировано, что при формировании доказательственной базы, направленной на установление наличия (отсутствия) фактов уклонения от уплаты налогов, налоговые и правоохранительные органы проводят комплекс мероприятий, из которых наиболее действенными являются:

- 1) допросы, зафиксированные в протоколах свидетельских показаний (ст. 90 НК РФ, ст. 79 УПК РФ);
- 2) допрос потерпевшего (ст. 78 УПК РФ);
- 3) осмотр (обыск) территорий, помещений проверяемого лица, документов и предметов (ст. 92 НК РФ, ст. ст. 176, 182 УПК РФ);

¹ German Federal Ministry of Finance. Режим доступа: <https://www.bundesfinanzministerium.de/>

4) истребование документов и информации у проверяемого лица, либо контрагентов проверяемого налогоплательщика о конкретных сделках, а также у третьих лиц — участников сделки, по результатам которых проводится анализ хозяйственных (финансовых) операций, не связанных с ведением основной деятельности налогоплательщика (ст.ст. 93, 93.1 НК РФ, ст. 183 УПК РФ);

5) проведение экспертизы документов (ст. 95 НК РФ, ст. 80 УПК РФ);

6) обыск и выемка документов, в том числе электронной переписки (ст.ст. 182, 183 УПК РФ; ст. 94 НК РФ);

7) осмотр местности, иного помещения, предметов и документов, имеющих значение для уголовного дела, в т.ч. ноутбуков, компьютеров и иных электронных носителей информации (ст. 176 УПК РФ); 8) контроль и запись переговоров (ст. 186 УПК РФ).

Заключение. Уклонение от налогообложения означает уклонение от исполнения налоговой обязанности, в этом смысле налоговая обязанность обобщает всю систему законодательно установленных обязанностей налогоплательщика, связанных с уплатой налогов. Такой подход и раскрывается в НК РФ через понятие «налоговое правонарушение» (ст. 106 НК РФ). В частности, уклонение от налогообложения с использованием незаконных методов может совершаться путем сокрытия информации об объектах налогообложения, отказа от постановки на налоговый учет, непредставления налоговой отчетности и иными способами.

Противодействие уклонению от уплаты налога на имущество организаций требует комплексного подхода, включающего совершенствование законодательства, усиление контроля, дальнейшее внедрение современных технологий и международное сотрудничество. Эти меры позволяют не только увеличить доходы бюджетов разных уровней, но и создавать справедливые условия функционирования для всех экономических субъектов.

4.5. Практика противодействия уклонения от уплаты налогов при использовании юридическими лицами специальных налоговых режимов

Когда теория совпадает с экспериментом,
это уже не открытие, а закрытие.

Петр Капица

В Российской Федерации уже на протяжении трех десятилетий осуществляется поддержка субъектов малого бизнеса через налоговые механизмы, в том числе через систему специальных налоговых режимов (СНР). Одним из первых специальных налоговых режимов, введенных современной российской налого-

вой системой, стала Упрощенная система налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства (УСН), введенная Федеральным законом № 222-ФЗ от 29.12.1995 г.

Главная цель введения данного специального налогового режима заключалась в поддержке малого предпринимательства за счет уменьшения налоговых обязательств. Однако, применение УСН в период с 1996 по 2001 гг. не получило широкого распространения. На практике ее использовали порядка 100 тыс. индивидуальных предпринимателей (ИП) и около 50 тыс. организаций.

Сумма уплаченных по УСН налогов составила порядка 6 млрд руб. Всего 0,03% от суммарного объема всех налоговых поступлений. В результате были внесены изменения и дополнения во вторую часть Налогового кодекса РФ и ряд других законодательных актов Федеральным законом № 104-ФЗ от 24.07.2002 г. В частности, вторая часть Налогового кодекса РФ была дополнена гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения», благодаря которой были усовершенствованы и существенно упрощены процессы расчета налогов, учета, формирования отчетов, а также расширены условия перехода на УСН.

Главное преимущество принятой УСН заключалось в существенном уменьшении налоговой нагрузки на налогоплательщиков за счет замены ряда налоговых платежей (НДС, ЕСН, налога на прибыль (НДФЛ для ИП), налога с продаж, налога на имущество организаций (налога на имущество физических лиц (для ИП)) на уплату единого налога.

Благодаря этому в последние два десятилетия применение СНР приобрело широкую практику среди юридических лиц. Это произошло в связи с расширением условий использования данного специального налогового режима, которые обеспечивают бизнесу льготное налогообложение, приводит к уменьшению налоговой нагрузки и росту конкурентоспособности предприятий. Однако, эти возможности увеличивают риски применения льготных режимов налогообложения в виде уклонения от уплаты налогов, что приводит к существенным финансовым потерям для бюджета страны.

Типичные схемы уклонения с применением спецрежимов. В настоящее время существует несколько типичных схем уклонения от налогообложения с применением СНР.

В частности, в 2023 г. громкий резонанс получили истории с налоговыми проверками известных блогеров, по результатам которых в бюджет государства были доначислены миллионы налоговых платежей и штрафов. При этом, в ряде случаев были возбуждены соответствующие уголовные дела. Данные схемы были основаны на дроблении бизнеса, когда оборот субъекта налогообложения выходил за рамки установленного законом лимита использования СНР. Средства переводились на счета других компаний, также находящихся на СНР. Эти бизнесмены занимались идентичным видом деятельности, применяли одни

и те же материальные и человеческие ресурсы, осуществляли обмен услугами, которые приводили к росту узнаваемости друг друга (применяли одинаковые логотипы, рекламу и пр.). Рассмотренная нелегальная схема уклонения от налогообложения не являются принципиально новой. Однако факт возбуждения уголовных дел в отношении ряда блогеров говорит о повышенном интересе подобных субъектов к данному способу ухода от уплаты налогов.

С помощью данной схемы организации уклонялись от оплаты НДС, налогов на прибыль и на имущество. Так, в соответствии с Письмом Федеральной налоговой службы РФ от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@, при выявлении факта дробления бизнеса может быть доказан умысел в уклонении от уплаты налога. В этом случае размер штрафа будет составлять 40%, а не 20% (простая неуплата налога). Также при значительных суммах налоговых задолженностей может быть принято решение о возбуждении уголовного дела.

Еще одна схема связана с фиктивным дроблением применительно к оптовой торговле. Главное условие для применения схемы — присутствие покупателей, которым не нужен НДС. В этом качестве могут выступать торговые объекты у дома, небольшие несетевые организации, которые, как правило, используют УСН. В качестве покупателей также могут быть бюджетные структуры и другие субъекты, освобожденные от выплаты НДС на основании ст. 145 и 149 НК РФ.

Организаторы данной схемы регистрируют бизнес по УСН. Эти предприниматели реализуют товар контрагентам, которым не нужен НДС. Другим покупателям товар реализуется продавцами на общих основаниях. Таким образом, параллельно работают как минимум два оптовых канала: для субъектов, которым нужен НДС, и для тех, которым он не нужен. Способ позволяет снижать налоги по общей системе налогообложения благодаря переводу части выручки на субъектов УСН и других СНР.

Таким образом, налогоплательщики, пребывающие на УСН, могут дробиться по следующим причинам: избегание превышения ограничения по размеру дохода, обход лимитов по средней численности сотрудников, соблюдение лимитов по величине остаточной стоимости ОС (п. 4.1 ст. 346.13 НК РФ, подпункты 15 и 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ).

К настоящему времени ФНС выделила 17 главных признаков формального дробления бизнеса, которые указаны в письме № СА-4-7/15895@ от 11.08.2017 г. Это создание нового субъекта незадолго до проведения спорных операций, взаимозависимость владельцев, учредителей и руководителей компаний, взаимная подконтрольность и несение расходов друг за друга, применение участниками схемы идентичных логотипов, обозначений, контактов, интернет-сайтов, рабочих помещений, банков и т.д.

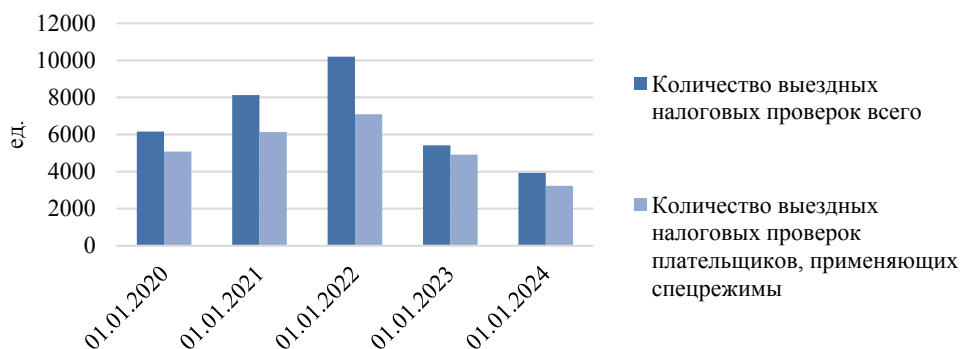
Суды периодически дополняют признаки фиктивного дробления. Например, согласно постановлению ФАС Волго-Вятского округа № А79-10322/2011

от 15.04.2013 г., в котором подчеркивалось, что всю площадь торгового помещения обслуживало единое торговое оборудование. Учет во всех торговых точках велся с помощью единой системы 1С, которая была подключена ко всем ККТ и весам.

Таким образом, ФНС усиливает контрольно-аналитическую деятельность с целью выявления незаконного дробления бизнеса. В настоящий момент для этих целей уже разрабатываются специальные программы на основе нейросетей. Из письма ФНС № ЕД-4-2/25984 от 29.12.2018 г. следует, что налоговые льготы в форме спецрежимов установлены только для представителей малого бизнеса и призваны поддерживать равные конкурентные условия. А злоупотребление данными преимуществами нивелирует деятельность государства по поддержке малого бизнеса.

Методы противодействия уклонения от уплаты налогов. По причине всех вышеперечисленных способов деяний, направленных на уклонение от выполнения обязательств по уплате налоговых сборов, используются разнообразные методы по противодействию уклонениям от уплаты налоговых обязательств. Своевременная и эффективная борьба со случаями уклонения от уплаты налогов и сборов — залог честной и прогрессивной налоговой системы, направленной на поддержание финансовой стабильности и устойчивого развития экономики.

Традиционные методы противодействия уклонения от уплаты налогов — мероприятия налогового контроля, в частности налоговые проверки (рис. 4.5). Так, в течение 2023 г. в целом по стране было проведено 4958 выездных налоговых проверок субъектов (ВНП), 4815 проверок были результативными. Проверки компаний стали осуществляться реже. В ходе выездных ВНП по Российской Федерации их было проведено на 47% меньше по сравнению с 2022 г.

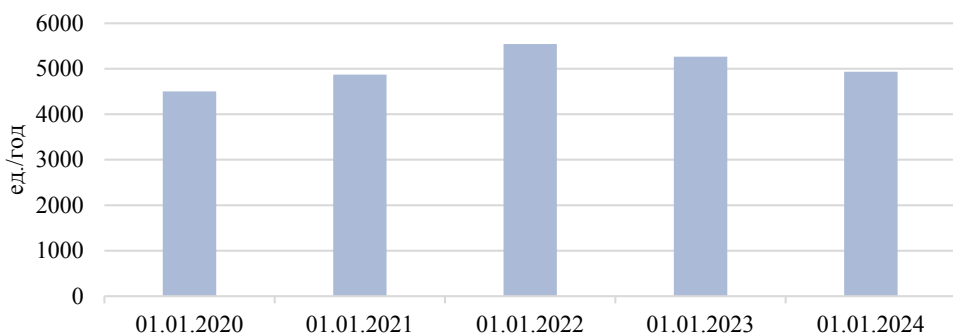


Источник: материал составлен автором на основе данных официальной статистической отчетности налоговых органов <https://analytic.nalog.gov.ru/>

Рис. 4.5. Количество выездных налоговых проверок, ед./год

В течение 2023 г. количество ВНП компаний, применяющих СНР, также уменьшилось. Однако это не значит, что организации остались без контроля, так как общий охват бизнеса налоговыми проверками сохраняется на одном уровне ввиду автоматизации проверочного процесса и применением риск-анализа. Также внимание налоговых органов смещено на аналитическую работу и диалог с налогоплательщиком, направленный на отказ от применяемых схем уклонения и уточнение налоговых обязательств без назначения выездных проверок.

Данные о выявленных правонарушениях в области налогообложения говорят о снижении рассматриваемого показателя (рис. 4.6).



Источник: материал составлен автором на основе данных официальной статистической отчетности налоговых органов <https://analytic.nalog.gov.ru/>

Рис. 4.6. Данные о выявленных правонарушениях в сфере налогообложения, ед./год

Так, в 2023 г. количество правонарушений снизилось на 6,25% по сравнению с 2022 г. Этому способствовало ряд факторов.

Во-первых, уменьшение количества налоговых правонарушений связано как с ростом правовой сознательности среди субъектов предпринимательства, так и с введенными за последние годы льготами и мерами поддержки бизнеса в области налогообложения.

Во-вторых, налоговой службой постоянно осуществляется анализ налоговых льгот, а также выявление права на их применение налогоплательщиком. ФНС систематически пересматривает эффективность льгот, что позволяет избегать массовых злоупотреблений.

В-третьих, налоговые органы постоянно отслеживают деятельность субъектов налогообложения на предмет права применения и использования СНР (размер доходов, количество работников, остаточная стоимость основных средств и пр.) с целью оперативного выявления неточных или недостоверных сведений.

Инновационные методы налогового администрирования. Кроме налоговых проверок и мониторинга деятельности налогоплательщиков, налоговые органы регулярно внедряют новые цифровые инструменты и механизмы по повышению прозрачности и стандартизации налогового учета.

Цифровые технологии в области налогообложения в России обуславливают увеличение налоговых доходов бюджета. ФНС является лидером среди отечественных государственных структур по интеграции цифровых систем в рабочие процессы, что значительно повышает результативность применяемых контрмер. Использование цифровых технологий и платформ дает ФНС возможность отслеживать все налоговые операции в формате реального времени. Все это обеспечивает оперативное и своевременное обнаружение подозрительных операций, которые могут свидетельствовать о попытках уклонения от налогов.

Сервисом предпроверочного анализа (ППА) ведется отбор компаний на основании более 80 разнообразных показателей, в результате которого выбираются субъекты для проверок. Алгоритм делает возможным построить рейтинг налогоплательщиков в соответствии с данными о нарушениях внутри рассматриваемых групп применительно к отраслям и видам деятельности.

Все критерии ФНС не раскрывает, но некоторые из них доступны для ознакомления на официальном сайте. Также на данном ресурсе можно смотреть информацию по контрагентам и другим организациям.

Информационные платформы аналитическая система контроля за доходами физических лиц (АСК ДФЛ) и аналитическая система контроля контрольно-кассовой техникой (АСК ККТ) дают возможность выявлять факты выплаты в компаниях серых зарплат, а также выплаты окладов ниже уровня МРОТ. С помощью ККТ можно автоматически выявлять ФИО операторов кассовых аппаратов, работающих неофициально.

Современный подход к налогообложению предусматривает электронные декларации, автоматически сверяемые с базами всех других государственных органов (госкомстат, банковские базы данных и пр.). Это обеспечивает своевременное обнаружение недостоверных данных, ошибочных либо подозрительных сведений.

Для этого разработаны и внедрены два международных стандарта ОЭСР по автоматизации обмена данными. Согласно единой системе отчетности (Common Reporting Standard) производится обмен данными о финансовой деятельности, что помогает обнаруживать незадекларированные зарубежные источники доходов иностранных компаний и лиц, которые их контролируют. В отчетах по странам (Country-by-Country Reporting) представлены экономические и налоговые сведения о деятельности компаний в соответствующих юрисдикциях. Это помогает налоговым службам справедливо разделять налоговые базы между разными странами.

На текущее время налоговыми службами внедрен Государственный информационный ресурс Бухгалтерской отчетности (ГИР БО). Платформа при-

звана объединить весь объем бухгалтерской отчетности компаний с соответствующими пояснениями и аудиторскими заключениями в рамках одной площадки, данные с которой могут использовать все государственные органы, а также граждане и представители бизнеса.

Консолидация сведений на федеральном уровне помогает осуществить принцип экстерриториального администрирования налогообложения. Например, возможности Личного кабинета пользователей постоянно совершенствуются и расширяются на основе потребностей самих налогоплательщиков.

В целом, инновационные методы налогового администрирования дают возможность максимально упростить взаимодействия государства и малого бизнеса. Например, использование онлайн-касс способствовало созданию равных условий для предпринимателей, привело к отмене ведения кассовой отчетности и сократило объем налоговых проверок.

ФНС применяет современные инструменты, которые позволяют оптимизировать работу налоговых инспекторов при выявлении фактов уклонения от налогов. Данные технологии позволяют оптимизировать работу с точки зрения эффективного перераспределения нагрузки относительно региональных подразделений. Внедрение аналитической системы позволяет определять поэтапность движения сумм НДС, в целях своевременного определения нарушений, а также оперативного привлечения ответственных за мошеннические действия.

Применяемый процесс-майнинг позволяет моделировать реальные процессы на основе собранного массива данных. Он включает информацию о действиях внешних пользователей в сервисах ФНС или действиях инспекторов в закрытых контурах. Система формирует «цифровой слепок» реального процесса, который удобно анализировать. В автоматическом режиме могут выявляться сложности на разных этапах и их причины, что дает возможность оптимизировать процессы, сокращать время оказания услуг налогоплательщикам и снижать трудозатраты работников.

Использование технологий блокчейн повышает уровень прозрачности и безопасности операций, что, в свою очередь, затрудняет уклонение от уплаты налогов. Применение блокчейн-технологий значительно увеличивает прозрачность операций по налогообложению, обеспечивая постоянство и доступность сведений о финансовых операциях. Это снижает количество манипуляций с данными и вероятность преднамеренных налоговых правонарушений.

Налоговая амнистия. Новеллой 2024 г., направленной на «борьбу» по дроблению бизнеса, стал механизм налоговой амнистии, дающий возможность тем субъектам, которые в последнее время использовали способы фиктивного разделения бизнеса, избежать доначисления и штрафы. Но при выполнении условия, что налогоплательщики откажутся от противозаконных практик и станут выполнять налоговые требования в полном объеме.

Под амнистией подразумевается прекращение обязательств по выплате налоговых сборов, штрафов и пеней за факты дробления, назначенных в соот-

ветствии со ст. 119, 120 и 122 НК РФ. Этот механизм может использоваться только при строго определённых условиях:

- 1) фиктивное дробление производилось в 2022—2024 гг. (в ходе любого года из данного периода либо нескольких лет);
- 2) реализовалось путем противозаконного использования СНР;
- 3) факты были выявлены налоговыми органами в результате выездных налоговых проверок (ВНП);
- 4) решение по итогам ВНП вступили в силу после 12.07.2024 г. (выхода закона № 176-ФЗ).

Не получится воспользоваться амнистией по фактам дробления в случаях, если хотя бы одно из вышеуказанных условий не соблюдается и субъект окончательно не отказался от практики дробления.

Заключение. Применение специальных налоговых режимов обеспечивает бизнесу ряд серьезных преимуществ, но при этом повышает риск действий, направленных на уклонение от налогов. С целью эффективного противодействия данному явлению реализуются меры по усилению налогового контроля, совершенствуется законодательство и активно внедряются цифровые технологии. Применение аналитических систем потока налоговых сведений, автоматизация сверки данных и укрепление международного сотрудничества в сфере налогообложения могут существенно повысить налоговый контроль и улучшить экономическую дисциплину юридических лиц.

4.6. Практика противодействия уклонению от уплаты НДС и таможенных пошлин при добыче и экспорте углеводородного сырья

Чтобы построить полную теорию,
фактов всегда достаточно, не хватает только фантазии.
Дмитрий Блохинцев

Для компаний-недропользователей налог на добычу полезных ископаемых (далее — НДС) и вывозные таможенные пошлины являются налогами, формирующими основную налоговую нагрузку, поэтому в отдельные моменты новейшей экономической истории России наблюдались всплески массовых попыток минимизации налоговых обязательств.

Типовые практики уклонения. Палитра практик уклонения от уплаты НДС и таможенных пошлин крайне обширна — от добычи углеводородного сырья (далее — УВС) без лицензии и подмены видов УВС при экспорте сырья до необоснованного применения налоговых льгот и манипулирования коэффициентами в формуле НДС при исчислении величины налоговых обязательств (табл. 4.6).

**Таблица 4.6. Перечень наиболее распространенных нарушений
при исчислении и уплате НДС в 2024–2025 гг.**

<i>Статья Налогового кодекса Российской Федерации</i>	<i>Описание нарушения норм гл. 26 Налогового кодекса Российской Федерации</i>
1. В отношении угля, рудных полезных ископаемых, драгоценных металлов и камней, а также общераспространённых полезных ископаемых	
п. 1 ст. 336, п. 1.2 ст. 338, 339, 340 НК РФ	Занижение налоговой базы в результате неверного отражения количества и занижения расчетной стоимости добытого полезного ископаемого, а также по причине неучета прямых расходов по услугам сторонних организаций, расходов по амортизационным отчислениям
п. 2 ст. 342 НК РФ	Неверное применение коэффициентов-дефляторов к налоговой ставке при расчете НДС при добыче угля
пп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ	Неправомерное применение налоговой ставки 0% по добытым полезным ископаемым, в части нормативных потерь, в связи с неверным расчетом их величины
п. 7 ст. 339 НК РФ	Налогоплательщиком не применен коэффициент разрыхления при расчете НДС
ст. 338, п. 5 ст. 340, 343 НК РФ	Неверное определение налоговой базы по драгоценным металлам за счет неверного расчета стоимости единицы добытого полезного ископаемого, приводящего к неполной уплате налогоплательщиком сумм налога на добычу полезных ископаемых
2. В отношении углеводородного сырья	
п. 1 ст. 342.5 НК РФ	Неправомерное занижение коэффициента, характеризующего особенности добычи нефти D_m
п. 11 ст. 342.4 НК РФ	Неправомерное применение понижающей ставки для региональной системы газоснабжения при определении коэффициента, характеризующего принадлежность участка недр к региональной системе газоснабжения (K_{ac})
ст. 342.3.1 НК РФ	Неправомерное применение коэффициента, характеризующего территорию добычи полезного ископаемого (K_{td}) для участников региональных инвестиционных проектов
пп. 11 п. 2 ст. 342 НК РФ, п. 5 ст. 342.4 НК РФ	Неправомерное применение при расчете НДС коэффициента, характеризующего долю реализации газа потребителям Российской Федерации в общем объеме реализованного организацией газа (O_v).
п. 2 ст. 342.5 НК РФ	Неправомерное занижение коэффициента, характеризующего степень выработанности запасов конкретного участка недр (K_z).
п. 3 ст. 342.5 НК РФ	Неправомерное применение коэффициента, характеризующий величину запасов конкретного участка недр (K_z)

Источник: составлено автором по материалам СПС КонсультантПлюс.

Большой блок правоприменительной практики касается действий, направленных на занижение стоимости добытых полезных ископаемых — но это не относится к НДС при добыче углеводородного сырья, так как в данном слу-

чае при определении налоговой базы не применяется расчётная стоимость добытого полезного ископаемого.

Противодействие уклонению через изменение порядка исчислений НДС. Следует отметить, что за почти четвертьвековую историю применения НДС в России, основными драйверами изменений являлись (в порядке убывания частоты упоминания в пояснительных записках о внесении изменений в отдельные статьи НК РФ):

- необходимость стимулирования добыче УВС из трудноизвлекаемых запасов, выработанных залежей, новых нефтегазоносных провинций;
- необходимость борьбы с уклонением от уплаты НДС и вывозной таможенной пошлины;
- налоговый манёвр, сместивший налоговую нагрузку с экспорта на добычу УВС.

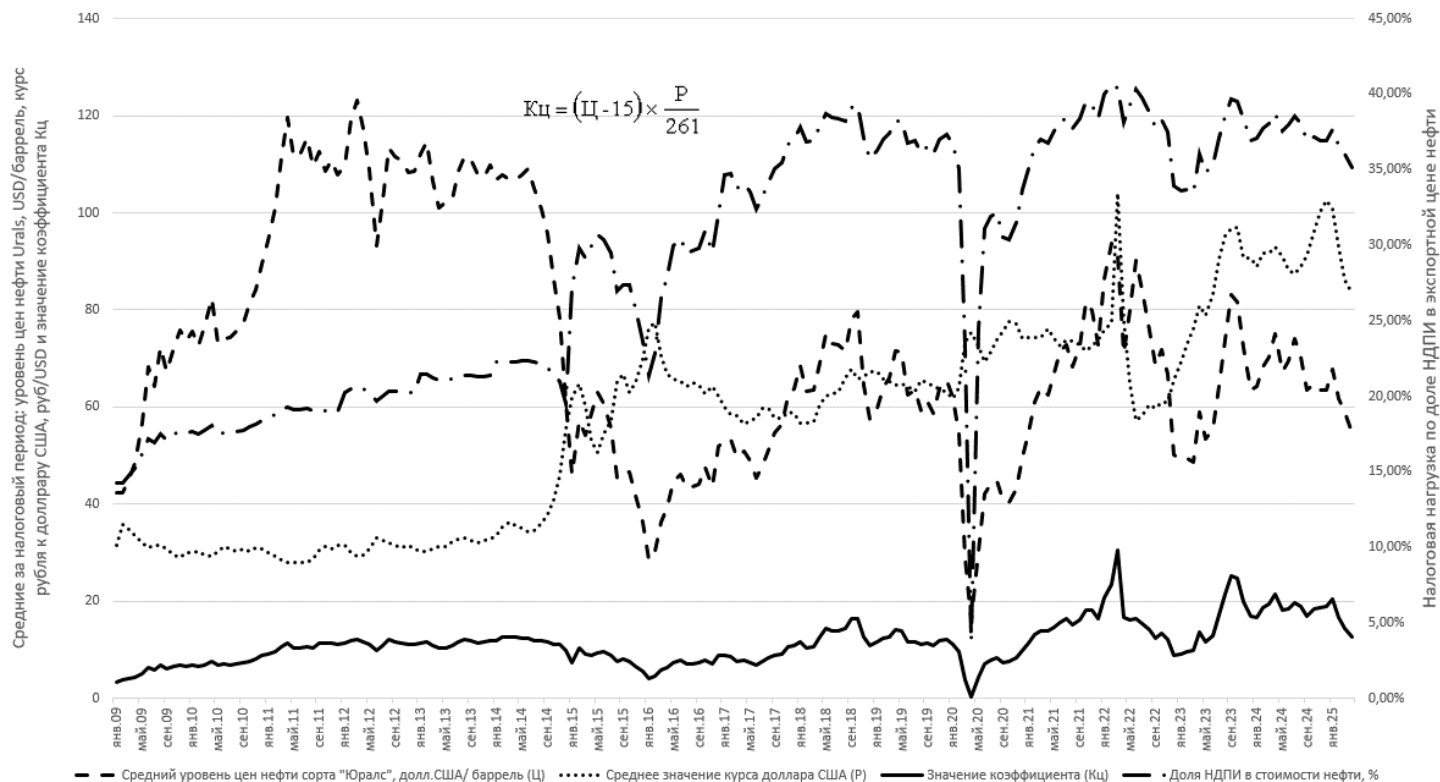
Итогом данных преобразований стало кратное усложнение порядка исчисления НДС на углеводородное сырьё. Сейчас применяется следующая формула определения ставки НДС по нефти:

$$\text{НДС}_{\text{НЕФТЬ}} = 919 \times (\text{Ц} - 15) \times \text{P} / 261 - 559 \times (\text{Ц} - 15) \times \text{P} / 261 \times \\ \times (1 - \text{K}_{\text{В}} \times \text{K}_{\text{З}} \times \text{K}_{\text{Д}} \times \text{K}_{\text{ДВ}} \times \text{K}_{\text{КАН}}) + \text{K}_{\text{К}} + \text{K}_{\text{АБДТ}} + \text{K}_{\text{МАН}} \times \text{C}_{\text{ВН}} \quad (1)$$

где:

- Ц — средний за налоговый период уровень цен нефти сорта «Юралс», выраженный в долларах США за баррель;
- Р — среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю РФ;
- $\text{K}_{\text{В}}$ — коэффициент, характеризующий степень выработанности запасов конкретного участка недр;
- $\text{K}_{\text{З}}$ — коэффициент, характеризующий величину запасов конкретного участка недр;
- $\text{K}_{\text{Д}}$ — коэффициент, характеризующий степень сложности добычи нефти;
- $\text{K}_{\text{ДВ}}$ — коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретной залежи углеводородного сырья;
- $\text{K}_{\text{КАН}}$ — коэффициент, характеризующий регион добычи и свойства нефти;
- $\text{K}_{\text{К}}$ — коэффициент, корректирующий ставку НДС с учетом фискальных интересов;
- $\text{K}_{\text{АБДТ}}$ — коэффициент, корректирующий ставку НДС с учетом акциза на нефтепродукты;
- $\text{K}_{\text{МАН}}$ — коэффициент, корректирующий ставку НДС с учетом налогового маневра;
- $\text{C}_{\text{ВН}}$ — коэффициент, применяемый при добыче сверхвязкой нефти.

Динамика цены на нефть, курса доллара США к рублю, значения коэффициента $\text{K}_{\text{ц}}$ и доли НДС в экспортной цене нефти марки Urals с января 2009 г. по апрель 2025 г. приведена на рис. 4.7.



Источник: расчёты автора на основе ежемесячных данных ФНС России для исчисления ставки НДС на нефть с учётом коэффициента, характеризующего динамику цены на нефть.

Рис.4.7. Динамика цены на нефть, курса доллара США к рублю, значения коэффициента Кц и доли НДС в экспортной цене нефти марки Urals с января 2009 г. по апрель 2025 г.

Основные льготы по НДС в отношении добычи нефти и стоимостной эквивалент их применения в пересчёте на тонну добытой нефти в реалиях первого квартала 2025 г.:

- льгота в отношении трудноизвлекаемой нефти в пластах с низкой проницаемостью и пластах тюменской свиты. Реальная скидка с базовой ставки НДС составляет от 1 040 до 5 850 руб./т;
- льгота для сверхвязкой нефти (вязкостью более 200 мПа·с и менее 10 000 мПа·с). Применяется максимальная скидка, то есть 7 410 руб./т;
- льгота для истощенных месторождений, то есть участков недр (или в некоторых случаях конкретных залежей) со степенью выработанности запасов свыше 80%. Реальная скидка составляет от 0 до 5 070 руб./т от базовой ставки НДС пропорционально выработанности месторождения;
- льгота для малых месторождений (менее 5 миллионов тонн) на начальном этапе эксплуатации (степень выработки не превышает 5%). Размер льготы пропорционален размеру месторождения по следующей шкале — если начальные запасы близки к 5 млн тонн, льгота составит 0%, если запасы близки к нулю, льгота составляет до 4 420 руб./т;
- льготы для добычи в конкретных «трудных» районах. Применяется максимальная скидка, которая составляет 7 410 руб./т. Эти льготы ограничены определенными сроками и объемами добычи. Конкретные регионы добычи: Якутия, Иркутская область, Красноярский край; морская добыча за пределами Северного полярного круга; Азовское море; Ненецкий автономный округ, полуостров Ямал в ЯНАО, севернее 65 градуса северной широты полностью или частично в границах ЯНАО; Черное море; Охотское море, Каспийское море.

Первые годы применения усложнённой формулы определения налоговой ставки по НДС фиксировались многочисленные факты неправомерно-го/ошибочного применения понижающих коэффициентов в формуле определения НДС, но они обычно выявлялись налоговыми органами в ходе камеральных проверок и успешно оспаривались в арбитражных судах.

Анализ практики рассмотрения налоговых споров в арбитражном судопроизводстве показал, что в отношении НДС наибольшее количество исков связано со следующими категориями: определение объекта налогообложения, оценка стоимости / количества добытых полезных ископаемых, применение налоговой ставки 0 процентов.

В газовой отрасли основные споры были в области добычи газового конденсата и критериев отнесения его к стабильному или нестабильному.

Противодействие уклонению от вывозных пошлин. Что касается вывозной таможенной пошлины на УВС и продукты его переработки, то помимо схем нелегального экспорта, которые классифицируются категориями уголовного законода-

тельства и не являются предметом рассмотрения данного параграфа, наибольшее распространение получили мазутные схемы в нескольких основных итерациях:

- до января 2017 г. экспортёры предпринимали попытки реализовать нефть либо светлые нефтепродукты под видом мазута — реакцией стала унификация вывозных таможенных пошлин на нефть, темные и светлые нефтепродукты;
- до сентября 2020 г. была распространена схема замены мазута в таможенных декларациях на ароматические углеводороды (с указанием кода 2707 ТН ВЭД) — в ответ ФТС России ужесточило контроль за компонентным составом экспортируемого сырья и продуктов его переработки.

Самостоятельным и довольно долгоживущим классом правонарушений являлась схема экспорта нефтепродуктов под видом бункеровки судов.

Отдельные новации в области акцизного налогообложения производства (реализации, приходавания и т.д.) продукции нефтегазового и нефтеперерабатывающего комплексов промышленности России также были обусловлены необходимостью противодействия уклонению от уплаты налогов (основные из них представлены в табл. 4.7).

Таблица 4.7. Эволюция акцизного налогообложения продукции нефтегазовой отрасли промышленности России, обусловленная необходимостью противодействия уклонению от уплаты налогов

Год	Основные изменения акцизного обложения углеводородного сырья и продуктов его переработки
2006	Введен акциз на прямогонный бензин
2007	Уплата акцизов на нефтепродукты возложена на налогоплательщиков, осуществляющих производство и реализацию нефтепродуктов
2011	Дифференциация ставки акцизов в зависимости от экологического класса
2015	Введение акцизов на ароматические углеводороды и иные продукты нефтегазохимической промышленности
2019	Введены меры, компенсирующие последствия налогового маневра, в т.ч. возвратный акциз на нефтяное сырье и акциз на темное судовое топливо

Источник: составлено автором.

Выводы: Наличие материальных оснований в виде добытого минерального сырья, имеющего стоимостную либо количественную оценку, для возникновения обязательства по исчислению и уплате НДС, привело к тому, что основные схемы минимизации налоговых обязательств первоначально развивались в плоскости занижения количества добытого полезного ископаемого либо изменения его вида.

Наиболее массовые злоупотребления были изжиты уже в первое десятилетие применения НДС с введением требования по прямому учёту добытого УВС и детализацией формулы определения налоговой ставки по НДС, это связано с большой фискальной значимостью данного налога. Крупнейшие налогоплательщики предпочитают использовать лоббистские возможности для корректировки законодательства, регулирующего НДС, а не схемы его минимизации.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения: монография / Под ред. И.А. Майбурова, А.П. Киреевко, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013.
2. Энциклопедия теоретических основ налогообложения / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016.
3. *Майбуров И.А.* Теория и история налогообложения: учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.
4. *Пушкарева В.М.* История финансовой мысли и политики налогов // Финансы и статистика. 2001. № 6.
5. Налоговые льготы. Теория и практика применения: монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮРИТИ-ДАНА, 2014.
6. *Демин А.В.* Налоговое право России: Учебное пособие. М.: РИОР, 2008.
7. *Брук Б.Я.* Предотвращение неправомерного использования льгот, предусмотренных соглашениями (договорами, конвенциями) об избежании двойного налогообложения: настоящее и будущее // Закон. 2016. № 5.
8. *Вылкова Е.С.* Налоговое планирование: теория и практика. Учебник (2-е изд., пер. и доп). М., 2014.
9. *Barker W.* The Ideology of Tax Avoidance // Loyola University Chicago Law Journal, Vol. 40, 2009.
10. *Майбуров И.А., Соколовская А.М.* Теория налогообложения. Продвинутый курс. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.
11. *Кашин В.А.* Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий: Монография. М.: Магистр, 2016.
12. *Lynette O., Honiball M.* International tax, a South African perspective 2008, 4th ed. Cape Town: Siber Ink CC.
13. *Пинская М.Р., Стешенко Ю.А., Цаган-Манджиева К.Н.* Оценка эффективности инвестиционных налоговых льгот в России // Journal of Applied Economic Research. 2023. Т. 22, № 3.
14. Налоговая политика Российской Федерации в контексте целей устойчивого развития: монография / под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2023.

15. *Елинский А.В.* Зарубежный опыт разграничения законных и незаконных деяний в налоговой сфере // *Налоговед.* 2008. № 11.
16. *Вылкова Е.С., Тарасевич А.Л.* Агрессивное налоговое планирование в международных и российских реалиях // *Вестник Забайкальского государственного университета.* 2015. № 6 (121).
17. *Вылкова Е.С.* Энциклопедия управления налогообложением экономических субъектов. Том 1 Теоретические основы. Санкт-Петербург, 2017.
18. *Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н.* Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / Под ред. к.ю.н. А.В. Брызгалина. 2-е изд., перераб. и доп. Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2005.
19. *Васильева Е.В.* Налоги: законные способы оптимизировать налогообложение. 2020.
20. *Будылин С.Л.* Пределы международной налоговой оптимизации и риски российского налогоплательщика // *Современное право.* 2008. № 5.
21. *Щекин Д.М.* Борьба с налоговыми злоупотреблениями: новые ориентиры для судебной практики // *Судья.* 2018. № 6.
22. *Тищенко А.Н., Енина-Березовская А.А.* Основные причины уклонения от уплаты налогов // *Вестник УрФУ. Серия «Экономика и управление».* 2011. № 4.
23. *Подшивалова Д.Я.* Подход Российской Федерации к понятию «уклонение от налогообложения» // *Государство и право.* 2021. № 8.
24. *Санина А.Г.* Уклонение от уплаты налогов как фактор формирования отрицательной государственной идентичности // *Государство и право.* 2012. № 9.
25. *Урри Д.* Офшоры. Москва: Издательский дом ДЕЛО, 2017.
26. *Уильямсон О.И.* Поведенческие предпосылки современного экономического анализа // *THESIS.* 1993. Т. 1. Вып. 3.
27. *Вишневский В.П., Веткин А.С.* Уход от уплаты налогов: теория и практика. Донецк: Ин-т экономики промышленности. 2003.
28. *Майбуров И.А., Соколовская А.М.* Проблема уклонения от налогов: теоретический анализ, изучение факторов и последствий // *Вестник УрФУ. Серия экономика и управление.* 2012. № 3.
29. *Алиев Н.К., Кязимов М.С.* Эффективное противодействие коррупции и теневой экономики — главное условие экономической безопасности каждого государства // *Теневая экономика.* 2019. Т. 3, № 4.
30. *Стиглиц Дж.* Экономика государственного сектора. М.: Инфра-М, 1997.
31. *Пикуров Н.И.* Налоговые преступления как предикатные в отношении легализации преступных доходов: подходы к реализации международных стандартов. М.: МУМЦФМ, 2014.

32. *Allingham M.G., Sandmo A.* Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis // *Journal of Public Economics*. 1972; 1(3-4): 323-338.
33. *Spicer M.W.* Fiscal Inequity and tax evasion: An experimental approach / *M. Spicer, L. Becker* // *National Tax Journal*. 1980; 33.
34. *Дробышевский С.М., Кострыкина Н.С., Корытин А.В.* Налоговая конкуренция и активность региональной налоговой политики // *Вопросы экономики*. 2020. № 10.
35. *Posner E.* Law and Social Norms: The Case of Tax Compliance // *Virginia Law Review*. 2000; 86.
36. *Айтхожина Г.С.* Теории налогового соответствия как базис стратегий налогового контроля // *Вестник Омского университета. Серия: Экономика*. 2020. Т. 18. № 2.
37. *Bernasconi M.* Tax Evasion and Orders of Risk Aversion // *Journal of Public Economics*. 1998. Vol. 67. № 1.
38. *Синенко О.А., Цыганова Т.Д.* Особые экономические зоны России: практика применения налоговых льгот и оценка эффективности // *Вестник УрФУ. Серия экономика и управление*. 2018. 17(1).
39. *Labunets Iu.E., Mayburov I.A.* Rationality of the Tax and Economic Behavior of Enterprises in the Russian Forestry Sector // *Journal of Tax Reform*. 2023. Vol. 9, № 1.
40. *Майбуров И.А., Лабунец Ю.Е.* Корректировка однотипных налоговых реакций по уклонению от уплаты налогов в лесопромышленном комплексе России // *Финансы*. 2022. № 9.
41. *Петухова Р.А.* Налоговые последствия новых правил трансфертного ценообразования с 2024 года // *Известия СПб ГЭУ*. 2024. № 3(147).
42. *Федотов Д.Ю., Невзорова Е.Н., Орлова Е.Н.* Налоговый метод расчета величины теневой экономики российских регионов // *Региональная экономика: теория и практика*. 2017. Т. 15, № 11.
43. *Пугачев А.А.* Налоговый разрыв на региональном уровне и оценка факторов, его определяющих // *Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз*. 2020. Т. 13. № 3.
44. *Raczkowski K.* Measuring the tax gap in the European economy // *Journal of Economics and Management*. 2015. № 21 (3).
45. *Лабунец Ю.Е., Майбуров И.А.* Налоговый контроль возмещения НДС в России и в скандинавских странах на примере отраслей лесопромышленного комплекса // *Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования*. 2020. Т. 6. № 2 (22).
46. *Smith S.* VAT Fraud and Evasion. Ch. 9. In: *The IFS Green Budget*. The Institute for Fiscal Studies, 2007.

47. Лаврентьева Е.А., Плавинская Г.А. Налоговые аспекты развития российского международного реестра судов // Транспорт Российской Федерации. Журнал о науке, практике, экономике. 2015. № 1 (56).
48. Веретенников В.А. Международно-правовое регулирование использования «Удобного флага»: проблемы и перспективы // Развитие общественных наук российскими студентами. 2017. № 6.
49. Механизмы и эффекты преференциального налогообложения юридических лиц: монография под ред. И.А. Майбунова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2024.
50. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов М.: Эксмо, 2009.
51. Hibbs D.A., Piculescu V. Tax Toleration and Tax Compliance: How Government Affects the Pro-pensity of Firms to Enter the Unofficial Economy // American Journal of Political Science. 2010. № 54.
52. Batra G., Kaufmann D., Stone A. Investment Climate Around the World: Voices of the Firms from the World Business Environment Survey. 2023.
53. Abdikhiku L., Krasniqi B., Pugh G. and Hashi I. Firm-level determinants of tax evasion in transition economies // Economic Systems. 2017. Vol. 41, Is. 3.
54. Bigio S., Zilberman E. Optimal self-employment income tax enforcement // Journal of Public Economics. 2011. Vol. 95, Is. 9—10.
55. Bachas P., Fattal Jaef R., Jensen A. Size-dependent tax enforcement and compliance: Global evidence and aggregate implications // Journal of Development Economics. 2019. Vol. 140.
56. Alm J., McClellan C. Tax Morale and Tax Compliance from the Firm's Perspective // Kyklos. 2012. № 65.
57. Mickiewicz T., Rebmann A., Sauka A. To Pay or Not to Pay? Business Owners' Tax Morale: Testing a Neo-Institutional Framework in a Transition Environment // Journal of Business Ethics. 2019. Vol. 157.
58. Paul C., Pomeranz D., Singhal M. Dodging the Taxman: Firm Misreporting and Limits to Tax Enforcement // American Economic Journal: Applied Economics. 2017. № 9(2).
59. Naritomi J. Consumers as Tax Auditors // American Economic Review. 2019. № 109(9).
60. Вылкова Е.С., Покровская Н.В., Жигалов В.М., Муравьева О.С., Вейнер И.Н. Региональные особенности налогового бремени компаний сферы информационных технологий в контексте повышения их устойчивости // Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. 2024. Том 10.
61. Цифровые технологии налогового администрирования: монография / под ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2019.

-
62. *Васильев Д.И., Кабаненко М.Н.* Отечественные и зарубежные инструменты оценки эффективности налогового администрирования // Креативная экономика. 2023. Т. 17, № 11.
 63. *Анненкова О.Н., Марамыгин М.С.* Налоговая оптимизация как основной метод выявления налоговых правонарушений в налоговом консалтинге на предприятиях // Экономика, предпринимательство и право. 2024. Т. 14, № 5.
 64. *Березина Е.В., Баландина А.С., Беломытцева О.С.* Оценка «зрелости» системы внутреннего контроля налогоплательщика в целях налогового мониторинга // Налоги и налогообложение. 2021. № 2.
 65. *Михалева О.Л.* Тенденции развития налогового контроля в условиях цифровой экономики // Наука XXI века: актуальные направления развития. 2021. № 1-1.
 66. *Гармышева А.А.* Реструктуризация механизма противодействия уклонению от уплаты налогов // Известия БГУ. 2023. № 3.
 67. *Torgler B., Schaltegger K.A.* Tax Amnesties and Political Participation // Public Finance Review, 2005. Vol. 33.
 68. *Королева Л.П.* Совершенствование механизма установления бенефициарных владельцев в целях противодействия отмыванию доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. 2023. Т. 19. № 12 (429).
 69. *Evnevich M.A., Ivanova D.V.* Excise Tax Avoidance: case of Russia // Экономика и предпринимательство. 2019. № 10 (111).
 70. *Николаева Ж.А.* Практика противодействия уклонению от налогообложения в период глобализации // Проблемы экономики и юридической практики. 2020. № 4.
 71. *Майбуров И.А., Лабунец Ю.Е.* Влияние уклонения от уплаты налогов предприятиями лесопромышленного комплекса на развитие их имущественного и технического потенциала // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2022. № 59.
 72. *Смирнова Е.Е., Поткин А.А.* Анализ схем уклонения от уплаты налога на имущество организаций: региональный аспект // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2021. № 2.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие	3
Авторский коллектив	6
Глава 1. Теоретико-методологические аспекты уклонения от уплаты налогов как комплексной проблемы	9
1.1. Уклонение от уплаты налогов и налоговая оптимизация юридических лиц: дифференциация явлений	9
1.2. Институциональные аспекты в исследованиях и понимании явления уклонения от уплаты налогов юридическими лицами	23
1.3. Теоретический анализ причин и последствий уклонения от уплаты налогов юридическими лицами	38
1.4. Идентификация связей уклонения от уплаты налогов с коррупцией и теневой экономикой	50
1.5. Теоретико-методологические аспекты влияния уклонения от уплаты налогов на формирование конкурентной среды предпринимательства	61
1.6. Декомпозиция места уклонения от уплаты налогов в системе противодействия отмыывания доходов и финансирования терроризма	68
Глава 2. Регионально-отраслевые и поведенческие аспекты уклонения от уплаты налогов юридическими лицами	79
2.1. Поведенческие аспекты анализа уклонения от уплаты налогов юридическими лицами	79
2.2. Миграция налогоплательщиков и дробление бизнеса как значимые формы уклонения от уплаты налогов	92
2.3. Влияние офшорных юрисдикций и территорий на уклонение от уплаты налогов	99
2.4. Теоретико-методологические основы оценки уклонения от уплаты налогов в территориальном и отраслевом разрезах	115
2.5. Противодействие уклонению от уплаты НДС в международной торговле	128
2.6. Влияние офшорных юрисдикций и территорий на уклонение от уплаты налогов (на примере морского судоходного бизнеса)	142
2.7. Влияние величины бизнеса на масштабы уклонения от уплаты налогов	152

Глава 3. Роль информационно-коммуникационных технологий и качественных административных сервисов в противодействии уклонению от уплаты налогов	161
3.1. Эффекты использования маркировки товаров в противодействии уклонению от уплаты налогов	161
3.2. Эффекты использования государственных информационных и контрольных систем в противодействии уклонению от уплаты налогов	176
3.3. Роль налогового мониторинга в противодействии уклонению от уплаты налогов	188
3.4. Роль налоговых амнистий в минимизации уклонения от уплаты налогов	195
3.5. Эффекты реализации отраслевых проектов налогового контроля	206
3.6. Эффекты внедрения автоматической системы контроля НДС	219
3.7. Роль транспарентности цепочек добавленной стоимости товаров и услуг в противодействии уклонению от уплаты налогов	229
Глава 4. Лучшие практики противодействия уклонению от уплаты налогов юридическими лицами	238
4.1. Роль финансового мониторинга в противодействии уклонению от уплаты налогов и сборов	238
4.2. Практика противодействия уклонения от уплаты акцизов	253
4.3. Практика противодействия уклонения от уплаты налога на прибыль	261
4.4. Практика противодействия уклонения от уплаты налога на имущество	273
4.5. Практика противодействия уклонения от уплаты налогов при использовании юридическими лицами специальных налоговых режимов	284
4.6. Практика противодействия уклонению от уплаты НДС и таможенных пошлин при добыче и экспорте углеводородного сырья	291
Список литературы	297

Монография

**Уклонение
от уплаты налогов
юридическими лицами**
Проблемы и перспективы противодействия

**Под редакцией
Игоря Анатольевича Майбурова**

Редактор *Л.П. Кравченко*
Оригинал-макет *Н.М. Белоусовой*
Оформление художника *А.П. Яковлева*

Подписано в печать 17.06.2025 (с готовых ps-файлов)
Изд. № 4096 (от 28.05.2025)
Формат 70х100 1/16
Бумага офсетная
Гарнитура Microsoft Sans Serif
Усл. печ. л. 24,7. Уч.-изд. л. 22,0
Тираж 1000 экз. (1-й завод — 300)
Заказ

ООО «ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА»
Генеральный директор В.Н. Закаидзе

123298, Москва, ул. Ирины Левченко, 1
Тел.: 8-499-740-60-15
Тел./факс: 8-499-740-60-14
E-mail: unity@unity-dana.ru
www.unity-dana.ru

Отпечатано в типографии ООО «Буки Веди»
117452, г. Москва, вн.тер.г. муниципальный округ Южное Бутово,
ул. Адмирала Руднева, д. 4, помещ. 13/6.
Тел.: +7 (495) 926-63-96, www.bukivedi.com, info@bukivedi.com


NIION 2025-K/1211
MOSURED 77/25K-211

УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ ЮРИДИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ



www.unity-dana.ru



 [UnityDanabot](#)



 Unity-Dana.ru



ISBN 978-5-238-04071-4