

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](http://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. Майбуров, А.И. Погорлецкий*

Авторский коллектив:  
*И.А. Майбуров, 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 програм-  
мам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кре-  
дит» / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбурова. — М.: ЮНИТИ-  
ДАНА, 2025. — 303 с. — (Серия «Magister»).

**И. Майбуров, 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

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 экспорте<sup>1</sup>.

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 преступности<sup>2</sup>.

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-

<sup>1</sup> *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.

<sup>2</sup> *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 услуги<sup>1</sup>.

**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.

---

<sup>1</sup> 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 товары<sup>1</sup>.

**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 операции<sup>2</sup>. 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.

<sup>1</sup> 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>

<sup>2</sup> Fight against VAT fraud. URL: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/fight-against-vat-fraud\\_en](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 данным<sup>1</sup>

<sup>1</sup> 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 сообщества<sup>1</sup>.

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.

---

<sup>1</sup> 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>Потребитель</p> <p>Страна 2</p> <p>Убыток</p> <p>Компания В (MT)</p> <p>Страна 1</p> <p>Компания А</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</p> <p>Убыток</p> <p>Компания С</p> <p>Компания В (MT)</p> <p>Страна 1</p> <p>Компания А</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 данным<sup>1</sup>

<sup>1</sup> 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 НДС<sup>1</sup>.

### 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 устраняется<sup>2</sup>.

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 вещания<sup>3</sup>. Аналогичным образом, Великобритания использует реверсивный НДС в

<sup>1</sup> Фундаментальная реформа НДС, в основе которой лежала бы отмена нулевой ставки НДС при экспорте, здесь не рассматривается

<sup>2</sup> Smith (2007), указ. соч., P.175.

<sup>3</sup> 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 этапах<sup>1</sup>.

*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 Африки<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Smith (2007), указ. соч., Р. 174—176; Buettner & Tassi (2023), указ. соч., Р. 849—850;

<sup>2</sup> 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 отраслях<sup>1</sup>.

## 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).

---

<sup>1</sup> 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 данным<sup>1</sup>

<sup>1</sup> VAT in the Digital Age (ViDA). 2024. URL: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-digital-age-vida\\_en](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](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)<sup>1</sup>.

**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 Европолем (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 НДС<sup>2</sup>.

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).

---

<sup>1</sup> 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>

<sup>2</sup> Eurofisc. 2024. URL: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-and-administrative-cooperation/eurofisc\\_en](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 сделок<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>Commission 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-

*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](mailto:unity@unity-dana.ru)  
[www.unity-dana.ru](http://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](http://www.bukivedi.com), [info@bukivedi.com](mailto:info@bukivedi.com)

NIION 2025-K/1211  
MOSURED 77/25K-211

# УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ ЮРИДИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ



[www.unity-dana.ru](http://www.unity-dana.ru)



 [UnityDanabot](#)



 [Unity-Dana.ru](http://Unity-Dana.ru)

ISBN 978-5-238-04071-4



9 785238 040714