

Необсуждаемые проблемы налогового контроля в современной России

Андрей В. Ильин

*Сибирский институт управления – филиал Российской академии
народного хозяйства и государственной службы
Новосибирск, Россия, ilin-av@ranepa.ru*

Аннотация. Предметом исследования выступает налоговый контроль, представляющий значимую и обязательную часть налоговой системы России. Актуальность исследования обусловлена неполным выявлением налоговыми органами налоговых правонарушений, замещением камеральных, выездных и повторных выездных налоговых проверок, детально регламентированных Налоговым кодексом, деятельностью комиссий налоговых органов, не имеющей законодательных ограничений, компенсацией государством потерь налоговых доходов повышением налоговой нагрузки всем налогоплательщикам, негативно сказывающейся на защите частной собственности.

Целью статьи является развитие общественной дискуссии по проблемам нереагирования налоговых органов на совершение налоговых правонарушений, отсутствие неотвратимости наказания за неуплату налогов, замещающего повышения государством налоговой нагрузки, требующим изменение практики налогообложения и положений Налогового кодекса. Автор критически относится к неполному выявлению налоговыми органами правонарушений, непроведению камеральных налоговых проверок, уменьшению числа выездных налоговых проверок, их замещению деятельностью комиссий налоговых органов, компенсации государством потерь из-за уклонения налоговых правонарушителей от уплаты налогов повышением налоговой нагрузки законопослушным организациям и физическим лицам.

Сделаны выводы о необходимости увеличения числа налоговых проверок у налоговых правонарушителей, а также недопустимости несправедливого увеличения государством налоговой нагрузки для законопослушных налогоплательщиков. Нужно привлекать к ответственности должностных лиц налоговых органов за непроведение налоговых проверок и неполное начисление налогов. В отношениях налогового контроля должны быть только бесконтактные методы и формы работы, исключающие возможность административного давления на налогоплательщика и договоренностей о приемлемых суммах налогов.

Ключевые слова: налоговая проверка, налоговый контроль, налоговое администрирование

Для цитирования: Ильин А.В. Необсуждаемые проблемы налогового контроля в современной России // Вестник РГГУ. Серия «Экономика. Управление. Право». 2024. № 3. С. 83–102. DOI: 10.28995/2073-6304-2024-3-83-102

Undiscussable issues of tax management in today Russia

Andrey V. Ilyin

*Siberian Institute of Management, a branch of the Russian Presidential Academy
of National Economy and Public Administration
Novosibirsk, Russia, ilin-av@ranepa.ru*

Abstract. The subject of the research is tax control, which is an important and mandatory part of the Russian tax system. The relevance of the study is due to the incomplete detection of tax offenses by the tax authorities, the replacement of desk, field and repeated field tax audits thoroughly regulated in the Tax Code, by the activities of tax authorities' commissions that do not have legislative restrictions, the government compensation of tax revenue losses by increasing the tax burden on all taxpayers, which negatively affects the protection of private property.

The purpose of the article is to develop a public discussion on the issues of the tax authorities' non-response to the commission of tax offenses, the lack of inevitability of punishment for the taxes non-payment, a substitute increase in the tax burden by the state, requiring a change in the practice of taxation and the provisions of the Tax Code. The author is critical of the incomplete detection of tax offenses by the tax authorities, the failure to conduct desk tax audits, the reduction in the number of on-site tax audits, their replacement by the activities of tax authorities commissions, the government compensation for losses due to tax evasion of tax offenders from paying taxes by increasing the tax burden to law-abiding organizations and individuals.

The conclusions are drawn about the need to increase the number of tax inspections for tax offenders, as well as the inadmissibility of an unfair increase in the tax burden by the state for law-abiding taxpayers. It is necessary to hold tax officials accountable for not conducting tax audits and incomplete calculation of taxes. In the relations of tax control, there should be only contactless methods and forms of work that exclude the possibility of administrative pressure on the taxpayer and agreements on an acceptable amount of taxes.

Keywords: tax audit, tax management, tax administration

For citation: Ilyin, A.V. (2024), "Undiscussable issues of tax management in today Russia", *RSUH/RGGU Bulletin. "Economics. Management. Law" Series*, no. 3, pp. 83-102, DOI: 10.28995/2073-6304-2024-3-83-102

Введение

Значимой и обязательной частью налоговой системы России является налоговый контроль. Полнота и эффективность налогового контроля во многом обеспечивает экономическое и социальное развитие страны. От состояния налогового контроля зависит уровень противодействия общества и государства уклонению от уплаты налогов, защиты частной собственности налогоплательщиков, справедливость и равномерность распре-

деления между ними налоговой нагрузки, равенство и всеобщность налогообложения.

В зарубежных научных исследованиях нашли отражение вопросы теории, методологии и практики налогового контроля [Aberbach, Christensen 2007], модернизации налоговых органов и оценки эффективности их деятельности [Besfamilie, Siritto 2009], улучшения отношений между налогоплательщиками и государством и обобщения мировой практики налогового контроля [Hansford, Hasseldine 2002]. Исследователи указывают на важность надежной защиты частной собственности налогоплательщиков в сфере налогообложения [Muehlbacher, Kirchner 2010] и необходимость эффективного контроля за самостоятельным исчислением налогов корпорациями и физическими лицами [Blau 1987; Bruce 2002].

В российской экономической литературе начала XX в. справедливо утверждалось о неизбежности повышения государством налоговых ставок и применении новых видов налогообложения для компенсации потерь, вызванных уклонением от уплаты налогов¹. В работах современных российских экономистов также констатируется формирование государством повышенной налоговой нагрузки законопослушным организациям и физическим лицам вследствие чужого уклонения от налогообложения, не выявляемого налоговыми органами при осуществлении мероприятий налогового контроля [Кашин 1998; Пансков 2003; Пинская 2004]. Указывается на неравные конкурентные условия и более выгодное экономическое положение налогоплательщиков, уклоняющихся от уплаты налогов [Шаталов 2003]. Оценивается эффективность деятельности налоговых органов, их управление налоговыми рисками и формирование клиентоориентированной модели налогового контроля.

За последние годы государство предприняло ряд последовательных мер сокращения объемов уклонения от налогообложения, непосредственно затрагивающих отношения налогового контроля. У налоговых органов имеются значительные успехи в собираемости налогов, они развивают применение новых цифровых технологий и констатируют сокращение теневой экономики. Вместе с тем в сфере налогового контроля присутствуют серьезные практические и теоретические проблемы, требующие обсуждения и критического отношения в экономи-

¹ *Озеров И.Х.* Основы финансовой науки: Учение об обычных доходах. М.: Тип. т-ва И.Д. Сытина, 1909. 534 с.

ческой науке, изменений практики налогообложения и положений Налогового кодекса.

В отношениях налогового контроля, начиная с середины 2007 г., ключевая роль отведена концепции системы планирования выездных налоговых проверок. В ней ФНС России декларирует следующие принципы: 1) для добросовестных налогоплательщиков принцип наибольшего благоприятствования; 2) для налоговых органов принцип своевременного реагирования на признаки возможного налогового правонарушения; 3) для налогоплательщиков, у которых выявлены налоговые правонарушения, принцип неотвратимости наказания.

На самом деле в практике налогообложения наблюдаются значительные отступления от указанных принципов. Государство признает компенсацию недостаточности и неэффективности налогового контроля у налоговых правонарушителей несправедливым увеличением законопослушным налогоплательщикам налоговой нагрузки. Аналогичные выводы делают исследователи в экономической литературе.

Анализ практики налогообложения не позволяет утверждать о надежной защите частной собственности законопослушных налогоплательщиков, о справедливом и равномерном распределении налоговой нагрузки, равенстве и всеобщности налогообложения. Поэтому налоговую систему России уместно донстраивать не в сфере увеличения налогов законопослушным налогоплательщикам, а в сфере налогового контроля тех организаций и физических лиц, которые совершают налоговые правонарушения.

Цель статьи – развитие общественной дискуссии по проблемам нереагирования налоговых органов на совершение налоговых правонарушений, отсутствия неотвратимости наказания за неуплату налогов, замещающего повышение государством налоговой нагрузки, требующим изменение практики налогообложения и положений Налогового кодекса.

Обсуждение

В налоговой системе России идет процесс необсуждаемого и необоснованного сокращения выездных налоговых проверок, являющихся самой эффективной формой налогового контроля, вступающий в противоречие с задачами налоговых органов по снижению уровня уклонения от налогообложения. За 2021 г. проведено всего 8121 выездная налоговая проверка, тогда как

в государственных реестрах зарегистрировано 3,2 млн организаций и 3,7 млн индивидуальных предпринимателей. Имеющийся охват выездными налоговыми проверками в России в десять раз меньше, чем в странах ЕС [Кириллова 2018]. Можно без преувеличения утверждать, что вероятность выездной налоговой проверки у налогоплательщика и налогового агента в РФ приближается к нулю.

Уровень уклонения от налогообложения в стране остается значительным. Министерство финансов РФ в 2021 г., как и во все прошлые годы, указывает на ежегодный объем «неофициальной» заработной платы, составляющий 10 трлн руб., около 20 млн человек получают «неофициальную» заработную плату, что доказывает наличие у работодателей огромного массива неучтенных в целях налогообложения наличных денежных средств, неуплату НДС и страховых взносов, исчисляемую в триллионах рублей. Отсюда следует недостоверность большого количества расчетов по страховым взносам и расчетов сумм НДС, предоставляемых в налоговые органы и остающихся без должного налогового контроля.

Возможность ежемесячного вывода денежных средств для выплаты «неофициальной» заработной платы предполагает дробление в построении бизнеса, необоснованное движение денежных средств между участниками группы подконтрольных взаимозависимых лиц с оформлением фиктивного документооборота, неизбежное умышленное завышение расходов, учитываемых для целей налогообложения. Следовательно, возникает занижение налога на прибыль, НДС для индивидуальных предпринимателей, НДС либо налогов, подлежащих уплате в рамках использования специальных налоговых режимов.

В материалах федеральной службы по финансовому мониторингу количество организаций-однодневок по состоянию на 1 июня 2018 г. составляет 7,3% (около 300 тыс.) от общего числа юридических лиц², а в исследованиях Банка России 2019 г. объем сомнительных операций с их участием оценивается около 905 млрд рублей³. Важно учитывать, что уклонение организаций и индивидуальных предпринимателей от уплаты налогов за счет использования внешне обособленного проблемно-

² См.: Национальная оценка рисков легализации (отмывания) преступных доходов: Публичный отчет // Росфинмониторинг. 2019. С. 24.

³ См.: Обзор событий в сфере противодействия отмыванию доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма // Банк России. 1 ноября – 31 декабря 2019.

го контрагента базируется не только на безналичных платежах. Оно может также строиться на расчетах наличными, вексельми, взаимозачетами и на хозяйственных операциях с отсрочкой платежа в силу метода начисления как основного метода определения доходов и расходов в налогообложении. Поэтому реальные объемы уклонения организаций и индивидуальных предпринимателей от уплаты налогов с использованием проблемных контрагентов гораздо выше.

В 2011 г. из 3,8 млн организаций налоговые органы оценивали у 1,7 млн (44,7%) высокую степень налогового риска и только у 51,6 тыс. в 2011 г. проведены выездные налоговые проверки. Из 4,1 млн организаций в 2015 г. налоговые органы полагали высокую степень налогового риска у 650 тыс. (15,8%), а выездные налоговые проверки в 2015 г. проведены всего у 26,1 тыс. организаций⁴. Таким образом, присутствует очевидное нарушение принципа своевременного реагирования на признаки налоговых правонарушений, установленных налоговыми органами, и неотвратимости наказания налогоплательщиков, имеющих высокие налоговые риски.

Деятельность налоговых органов нацелена на начисление только существенных и постоянно увеличивающихся сумм налогов. Так, в целом по стране за 2020 г. средняя сумма начисленных налоговыми органами налогов после проведенных выездных налоговых проверок составила 23 млн руб. у организаций и 8 млн руб. у индивидуальных предпринимателей.

Из-за стремления налоговых органов к улучшению отчетности и постоянному росту сумм начисляемых налогов из сферы выездных налоговых проверок исключаются умышленные налоговые правонарушения с меньшими суммами неуплаченных налогов, совершенные налогоплательщиком на протяжении нескольких налоговых периодов. Утверждая об обелении экономики и сокращении числа налоговых правонарушений, государство одновременно регистрирует нелогичный значительный рост материального ущерба от совершения налоговых преступлений (табл. 1) и каждый последующий год у меньшего числа проверенных организаций и индивидуальных предпринимателей выявляет все большие суммы неуплаченных налогов, зачастую с заведомо недостоверными сведениями в налоговых декларациях и формальным документооборотом.

⁴ См. данные формы статистической налоговой отчетности 2НК и «Итоги работы налоговых органов в 2015 г. и основные задачи на 2016 год» // Налоговый вестник. 2016. № 3. С. 11–13.

Таблица 1

Динамика выявленных налоговых преступлений за 2011–2019 гг.

Показатели	Годы								
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Зарегистрировано налоговых преступлений	6687	5818	6893	6210	9041	9283	8654	7630	4503
Материальный ущерб от налоговых преступлений, млрд руб.	37,6	24,2	76,5	39,6	49,4	71,4	71,5	94,9	85,2

Источник: МВД России.

Отсутствие у 99,9% субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность, выездных налоговых проверок означает отсутствие налогового контроля целого ряда обстоятельств, влияющих на исчисление налогов. Например, производственной направленности затрат, включаемых в расходы, их прямой или косвенной обусловленностью предпринимательской деятельностью самого налогоплательщика, а не какого-либо другого субъекта. Не выясняются налоговыми органами обстоятельства использования приобретенных налогоплательщиками товаров, работ, услуг, по которым ими декларируется налоговый вычет по НДС, в дальнейшей деятельности, облагаемой данным налогом. Остается без должной оценки и необходимого реагирования скрытый фонд оплаты труда и источники его регулярного ежемесячного образования у организаций и индивидуальных предпринимателей.

Если обратить внимание на наиболее актуальное направление налогового контроля за дроблением бизнеса, то из актов выездных налоговых проверок зачастую следует, что такое построение производственного процесса у проверяемого налогоплательщика и подконтрольных ему взаимозависимых лиц с искусственным манипулированием выручкой, полученной от реализации товаров, работ, услуг, имеет многолетний характер, а не только за проверенные три последних года.

Поэтому начисления налогов по итогам выездной налоговой проверки за три проверенных года не отражают полной суммы ущерба, причиненного бюджетной системе России от необосно-

ванного применения налогоплательщиком специального налогового режима, и непроведения налоговым органом за все прошлые налоговые периоды выездных налоговых проверок. Имеется явное несвоевременное реагирование налоговых органов на признаки налогового правонарушения.

В современной России налоговые органы ежегодно исключают из ЕГРЮЛ организации с очевидными умышленными налоговыми правонарушениями. Информирова общество о результатах работы, ФНС России сообщила:

...в 2015 году запущен программный комплекс АСК НДС 2, благодаря которому удалось снизить количество компаний с высокой степенью риска с 1,7 млн в 2011 году до 650 тысяч в январе 2016 года⁵.

На самом деле из анализа отчета 1-ЮР ФНС России (табл. 2) следует иной вывод. Налоговые органы просто исключили из ЕГРЮЛ организации с высокой степенью налогового риска из-за непредставления ими документов отчетности и отсутствия операций по расчетным счетам в банках на протяжении последнего года. За период 2012–2015 гг. налоговые органы исключили из ЕГРЮЛ 1,3 млн организаций, подавляющая часть которых (1,050 млн) задействовалась в уклонении от налогообложения и имела высокие налоговые риски, подтверждаемые ФНС России.

Для большого числа актов выездных налоговых проверок, составленных налоговыми органами в различных субъектах Российской Федерации, характерно одно и то же многократно повторяющееся описание налоговых правонарушений. Организации, являющиеся проблемными контрагентами, по завершении хозяйственных операций с налогоплательщиками и получения выручки от реализации товаров, работ, услуг, уплатив с нее в полном объеме налоги, реорганизованы, исключены по решению налогового органа из ЕГРЮЛ или ликвидированы. Уместно особо подчеркнуть неоднократное представление указанными организациями в налоговые органы сразу по нескольким налогам нулевых налоговых деклараций либо деклараций с незначительными суммами выручки, полученной от реализации товаров, работ, услуг, то есть с явно недостоверными сведениями и формальным документооборо-

⁵ Итоги работы налоговых органов в 2015 г. и основные задачи на 2016 год...

Таблица 2

Динамика прекративших деятельность организаций
за период 2004–2019 гг., тыс. шт.

Основание	Годы													
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
	Прекратили деятельность													
По решению регистрирующего органа	271	318	247	181	156	461	399	357	366	182	659	547	573	568
В связи с ликвидацией	75	67	51	45	56	54	47	56	55	71	72	76	82	83
В связи с реорганизацией	32	37	36	37	43	50	39	44	57	78	48	20	14	12

Источник: ФНС России.

том, отсутствие у них камеральных и выездных налоговых проверок, неистребования и неисследования налоговыми органами первичных учетных документов.

Таким образом, сами акты выездных налоговых проверок налогоплательщиков выступают прямыми доказательствами исключения из ЕГРЮЛ организаций, имеющих умышленные налоговые правонарушения и наличие в практике налогового контроля серьезных проблем. Поскольку акты выездных налоговых проверок имеют гриф «для служебного пользования», то общедоступными, открытыми для всеобщего ознакомления и исследования доказательствами с аналогичной информацией являются многочисленные решения арбитражных судов по налоговым спорам. Их небольшой перечень, приведенный в настоящей статье в качестве показательных примеров (табл. 3), можно многократно продолжить.

Очень важно отметить наблюдаемую тенденцию роста числа исключенных налоговыми органами из ЕГРЮЛ организаций в налоговой системе России. По решениям налоговых органов в 2006–2021 гг. из ЕГРЮЛ исключено более 5,8 млн организаций. В 2016–2019 гг. из ЕГРЮЛ ежегодно исключалось больше организаций (от 547 тыс. до 659 тыс.), чем в период 2012–2015 гг. (от 182 тыс. до 399 тыс.), в котором ФНС России признает исключение из ЕГРЮЛ организаций с высоким налоговым риском.

Следовательно, есть все основания полагать, что очень значительная часть организаций, исключенных из ЕГРЮЛ в период 2016–2019 гг., имела самое непосредственное отношение к уклонению от уплаты налогов, существенные платежные обороты по расчетным счетам в банках за пределами двенадцатимесячного срока и минимальные суммы уплаченных в бюджет налогов. У них скрытая недоимка и не выявленные налоговыми органами умышленные налоговые правонарушения, базирующиеся на формальном документообороте и заведомо недостоверных налоговых декларациях.

Часть таких организаций создавалась, использовалась для умышленной неуплаты налогов в рамках общего режима налогообложения и исключалась из ЕГРЮЛ не в далеком прошлом, а в 2015 г. и в последующих годах (табл. 3). Иначе говоря, во время активного обеления экономики, неоднократного ужесточения требований к государственной регистрации юридических лиц, широкого анализа налоговыми органами выписок по операциям организаций и индивидуальных предпринимателей по счетам в банках, их сопоставления с налоговыми декларациями,

Таблица 3

Анализ материалов выездных налоговых проверок о расхождении в налоговых декларациях сумм по хозяйственным операциям налогоплательщика и его контрагента

Источник	Год осуществления хозяйственной операции	Суммы, начисленные налогоплательщику контрагенту и учтенные в налоговых декларациях налогоплательщика, руб.	Суммы, учтенные в налоговых декларациях контрагента, руб.	Основание исключения контрагента из ЕГРЮЛ
Решение Арбитражного суда Владимирской области от 19.12.2018 № А11-10584/017	2015	97 524 800	0	Реорганизация 17.02.2016 г. ООО ТК «Сотрудничество» в форме присоединения
Решение Арбитражного суда Приморского края от 24.10.2019 № А51-13863/2019	2016	12 695 150	доходы от реализации многократно меньше	ООО «Гранит» 19.07.2018 исключено из ЕГРЮЛ по решению регистрирующего органа
Решение Арбитражного суда Ханты-Мансийского округа – Югры от 29.07.2019 № А75-2393/2019	2015	4 990 079	132 355	ООО «АЗС-Снаб» 16.11.2018 исключено из ЕГРЮЛ по решению регистрирующего органа

Продолжение табл. 3

Источник	Год осуществления хозяйственной операции	Суммы, начисленные налогоплательщиком контрагенту и учтенные в налоговых декларациях налогоплательщика, руб.	Суммы, учтенные в налоговых декларациях контрагента, руб.	Основание исключения контрагента из ЕГРЮЛ
Решение Арбитражного суда Республики Хакасия от 29.09.2020 № А74-15693/2017	2015	3 572 393	244 179	ООО «Сибтранс» 24.10.2017 исключено из ЕГРЮЛ по решению регистрирующего органа
Решение Арбитражного суда Республики Татарстан от 05.08.2020 № А65-15514/2019	2016	9 090 055	0	Реорганизация 07.07.2016 ООО «БрендМастер» в форме присоединения
Решение Арбитражного суда Московской области от 30.01.2020 № А41-27498/2019	2015	42 763 461	0	ООО «Легион» 05.02.2016 исключено из ЕГРЮЛ по решению регистрирующего органа
Решение Арбитражного суда Омской области от 03.03.2020 № А46-21920/2019	2016	73 236 687	0	ООО «ТоргПолимер» 22.01.2018 исключено из ЕГРЮЛ по решению регистрирующего органа

Решение Арбитражного суда Тульской области от 29.03.2019 № А68-5669/2018	2015	21 583 489	доходы от реализации многократно меньше	ООО «Натали» 09.01.2018 исключено из ЕГРЮЛ по решению регистрирующего органа
Решение Арбитражного суда Амурской области от 19.06.2019 № А04-2058/2019	2015	10 765 000	0	ООО «Вымпел» 15.02.2018 исключено из ЕГРЮЛ по решению регистрирующего органа
Решение Арбитражного суда г. Москвы от 19.12.2018 № А40-124003/2018	2015	18 112 685	налоги минимальны	ООО «Чистый город» 23.09.2016 исключено из ЕГРЮЛ по решению регистрирующего органа
Решение Арбитражного суда Вологодской области от 28.02.2020 № А13-17345/2018	2015	8 350 000	0	Реорганизация 09.09.2016 ООО «Дорожник» в форме присоединения
Решение Арбитражного суда г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 15.10.2018 № А56-88495/2018	2015	10 599 820	0	Реорганизация 09.03.2017 ООО «Строймонтаж» в форме присоединения
Решение Арбитражного суда Республики Северная Осетия – Алания от 17.02.2020 № А61-4493/2019	2015	195 866 216	0	Реорганизация 07.12.2015 ООО «Княжево» в форме присоединения

Источник: Верховный Суд России.

наличия налогового контроля, основанного на цифровизации, сплошным методом стыкующего между собой все хозяйственные операции налогоплательщиков по НДС.

Анализ практики налогообложения убеждает в неэффективности камеральных налоговых проверок. Их предметом зачастую выступает только налог на добавленную стоимость. В современной России можно наблюдать много нелогичных примеров проведения камеральных налоговых проверок по НДС и одновременное отсутствие камеральных налоговых проверок по НДС и налогу на прибыль у этих же налогоплательщиков.

Вызывает неизбежные вопросы практическая деятельность налоговых органов, разными методами принуждающих налогоплательщиков, совершивших хозяйственные операции с организациями-однодневками, предоставить уточненные налоговые декларации по НДС, но не требующих уточненных налоговых деклараций по НДС и налогу на прибыль. Вся стоимость товаров, работ, услуг для исчисления НДС и налога на прибыль по хозяйственным операциям с одними и теми же контрагентами, таким образом, остается неизменной, и лишь НДС, являющийся соответствующим частичным дополнением этой стоимости, подлежит корректировке. Налицо бессистемный характер практики налогового контроля, возможность налогоплательщика избежать уплаты налога и очевидный ущерб бюджетной системе России, остающийся без должной оценки государственных органов и исследователей в экономической науке.

По нашему мнению, полученные организациями и индивидуальными предпринимателями от контрагентов одни и те же первичные учетные документы не могут по-разному, противоречиво учитываться в целях налогообложения, тем более после появления в налоговой системе России пределов осуществления прав налогоплательщика. Указанные пределы касаются исчисления не только суммы налога, но и налоговой базы, поэтому требуют изменений в практике налогового контроля.

Типичным явлением в налоговом контроле стала ситуация отсутствия у налогоплательщика камеральных налоговых проверок сразу по нескольким налогам и налоговым периодам с последующим начислением налоговым органом налогов на многомиллионные суммы по окончании выездной налоговой проверки. Такая ситуация характерна для всех категорий налогоплательщиков, видов налогов и режимов налогообложения.

Поэтому в большинстве случаев результаты выездной налоговой проверки неопровержимо доказывают или неэффективность проведенных камеральных налоговых проверок, или их

необъяснимое отсутствие у проверяемого налогоплательщика, причем сразу по нескольким налогам за множество налоговых периодов. Камеральные налоговые проверки не помогают налогоплательщикам в правильном исчислении налогов, не выполняют превентивную функцию по предупреждению налоговых правонарушений, и нередко вообще не проводятся в установленный срок при наличии у налоговых органов необходимых, достаточных и все более расширяющихся полномочий.

Имеются нередкие примеры невыявления налоговыми органами налоговых правонарушений в ходе камеральных налоговых проверок расчетов по страховым взносам и расчетов сумм НДФЛ и одновременные вызовы законного представителя организации либо индивидуального предпринимателя для дачи пояснений комиссии по легализации заработной платы. Указывая в требовании о предоставлении пояснений на занижение налоговым агентом и плательщиком страховых взносов заработной платы, налоговый орган не несет ответственности за достоверность камеральных налоговых проверок и обоснованность указанных организациями и индивидуальными предпринимателями сумм НДФЛ и страховых взносов.

Важно учитывать, что в 2020–2021 гг. в России наблюдается тенденция сокращения количества организаций, сопровождающаяся ростом числа индивидуальных предпринимателей и самозанятых. В настоящее время в стране зарегистрировано 3,2 млн организаций, 3,7 млн индивидуальных предпринимателей и 3,8 млн самозанятых.

Такая тенденция объясняется необходимостью снижения издержек, создает высокие риски «дробления бизнеса» в целях экономии на налогах и требует адекватного реагирования со стороны налоговых органов. Между тем камеральная налоговая проверка как форма налогового контроля неэффективна в выявлении незаконной оптимизации налогов, базирующейся на «дроблении бизнеса», а количество выездных налоговых проверок ежегодно снижается.

Сокращающиеся объемы выездных налоговых проверок и неэффективные камеральные налоговые проверки замещаются административной деятельностью комиссий (рабочих групп) налоговых органов, осуществляемой по результатам контрольно-аналитической работы, и применяющих метод «побуждения» налогоплательщика к добровольному уточнению налоговых обязательств и самостоятельной доплате налога.

Теория налогообложения признает, что именно детальное законодательное регулирование налогового контроля созда-

ет баланс публичных и частных интересов в налоговых отношениях, обеспечивает должный уровень защиты частной собственности налогоплательщиков. Поэтому камеральные и выездные налоговые проверки подробно урегулированы Налоговым кодексом с 1999 г., в нормы которого регулярно вносятся соответствующие изменения.

Представляются неубедительными исключительно позитивные оценки административной деятельности комиссий (рабочих групп) налоговых органов, имеющиеся в экономической литературе [Вачугов 2019]. Для экономической науки функционирование комиссий (рабочих групп) налоговых органов весьма спорно, поскольку вступает в противоречие с подробным законодательным регулированием государством процесса налогообложения, непрозрачно и неконтролируемо, не обеспечивает баланса интересов налогоплательщиков и государства в налоговых отношениях.

Замена видов налоговых проверок, зафиксированных в Налоговом кодексе, административной деятельностью комиссий (рабочих групп) налоговых органов, не имеющей законодательных рамок и ограничений, при всех сиюминутных преимуществах для государства от увеличения собираемости налогов, становится негативной российской тенденцией, отрицательно сказывающейся на частной собственности организаций и физических лиц, лишаящей их возможности защиты.

Административная деятельность комиссий (рабочих групп) налоговых органов способна при необходимости трансформироваться в механизм неприемлемого ограничения свободы предпринимательской деятельности, выступать причиной злоупотреблений должностных лиц налоговых органов, вынуждающих налогоплательщика формально представить уточненную налоговую декларацию для продления срока камеральной налоговой проверки, отказаться от возмещения НДС, допускающих неполное исчисление сумм налогов.

В экономической науке практически вообще не обсуждается проблема неполного исчисления налоговыми органами налогов по результатам окончания выездных налоговых проверок. Показательно, что правила статьи 89 Налогового кодекса имеют норму права, указывающую на возможность сговора между должностным лицом налогового органа и налогоплательщиком в целях не выявления всех фактов налоговых правонарушений.

Государство, таким образом, допускает риск заведомо ложного снижения должностным лицом налогового органа размеров неуплаченных налогоплательщиком налогов. Такое сниже-

ние возможно при умышленном искусственном манипулировании должностным лицом налогового органа самостоятельными эпизодами налоговых правонарушений, выявленных у проверяемого налогоплательщика.

Данные действия могут быть обусловлены не только получением взятки, но и злоупотреблением должностными полномочиями в целях, в частности, карьеризма, премирования либо недопущения возможности оспаривания организацией или физическим лицом результатов налоговой проверки и признания их незаконными региональным управлением ФНС России или судом.

Любые случаи неполного исчисления налогов налоговыми органами, договоренности об их приемлемой, компромиссной сумме для налогоплательщика и налогового органа нарушают фискальные интересы государства, причиняют ущерб и влекут искажение порядка зачисления налогов в бюджет. У налогоплательщиков, которым налоговые органы неполно исчислили налоги, появляются необоснованные конкурентные преимущества по сравнению с добросовестными налогоплательщиками, исчислявшими налоги в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом, и не получающими режим наибольшего благоприятствования, как это декларируется ФНС России.

В итоге возникает неравное налогообложение для субъектов, находящихся в равном экономическом положении и имеющих одинаковые доходы, нарушается принцип свободы экономической деятельности, снижается уровень защиты частной собственности. Понижается налоговая дисциплина, появляются стимулы к неполному исполнению в будущем обязанности по уплате налога, вовлечению в теневую экономику, их распространение среди иных организаций и индивидуальных предпринимателей. Указанные проблемы не могут оставаться без внимания экономической науки.

ФНС России заявляет о ежегодном сокращении числа налоговых споров, что нельзя рассматривать только как фактор, доказывающий снижение числа налоговых правонарушений, тем более на фоне ежегодно уменьшающихся объемов выездных налоговых проверок. Скорее наоборот, отрицательная динамика налоговых споров может являться фактором, доказывающим выгодное незаконопослушным налогоплательщикам неполное исчисление налогов со стороны налоговых органов.

Должен настораживать факт неоспаривания организациями и индивидуальными предпринимателями значительных сумм налогов, пеней и налоговых санкций, начисляемых на-

логовыми органами. Следовательно, очень важно сравнивать между собой суммы налогов, зафиксированные во всех документах, составляемых до начала выездной налоговой проверки и после ее завершения. В случае выявления разницы выяснять причины ее возникновения и наличие у налогового органа соответствующего документального подтверждения.

В разрезе инспекций ФНС России и региональных управлений ФНС России нужно сопоставлять число выездных налоговых проверок, число жалоб и число обращений в арбитражный суд. Целесообразно публично раскрывать итоги повторных выездных налоговых проверок, выводы, сделанные вышестоящими налоговыми органами об обстоятельствах, мотивах и суммах занижения налогов нижестоящими налоговыми органами в случае их выявления.

Выводы

В сфере налогового контроля имеются серьезные, необсуждаемые проблемы, отрицательно влияющие на защиту частной собственности налогоплательщиков и эффективность регулирования экономики. Их актуальность усиливается на фоне повышения государством налоговой нагрузки, стагнации экономики и падения доходов населения. Государство компенсирует недостаточность и неэффективность налогового контроля у налоговых правонарушителей увеличением налоговой нагрузки законопослушным налогоплательщикам.

Исследованные проблемы вносят серьезный вклад в неопределенность и дестабилизацию налоговой системы России, негативно отражаются на эффективности и справедливости налогообложения. Обсуждение в экономической науке поднимаемых проблем создает предпосылки для широкой общественной дискуссии, изменения практики налогообложения и корректировки Налогового кодекса.

Нужно отказаться от увеличения налоговой нагрузки законопослушным налогоплательщикам и увеличивать число налоговых проверок. Должна появиться не абстрактная, а реальная ответственность налоговых органов за непроведение и ненадлежащее проведение налоговых проверок у организаций и физических лиц, имеющих налоговые правонарушения, а также неполное начисление налогов.

Любое личное общение налогоплательщиков и их представителей с должностными лицами налоговых органов в ходе дачи

пояснений при проведении контрольно-аналитической работы, налоговых проверок, рассмотрении их материалов, осуществлении дополнительных мероприятий налогового контроля нужно полностью исключить. В отношениях налогового контроля должны быть только бесконтактные методы и формы взаимодействия, электронный документооборот, исключающий человеческий фактор и возможность договариваться о приемлемой сумме налогов.

Литература

- Вачугов 2019 – *Вачугов И.В.* Уклонение от уплаты налогов как составляющая теневой экономики: рост или сокращение // *Налоги и налогообложение*. 2019. № 6. С. 39–49.
- Кашин 1998 – *Кашин В.А.* Налоговая система и оздоровление национальной экономики // *Финансы*. 1998. № 8. С. 21–29.
- Кириллова 2018 – *Кириллова О.С.* Современные технологии налогового администрирования // *Экономическая безопасность и качество*. 2018. № 11. С. 70–78.
- Озеров 1909 – *Озеров И.Х.* Основы финансовой науки: Учение об обыкновенных доходах. М.: Тип. т-ва И.Д. Сытина, 1909. 534 с.
- Пансков 2003 – *Пансков В.Г.* Российская налоговая система: проблемы развития. М.: МЦФЭР, 2003. 237 с.
- Пинская 2004 – *Пинская М.Р.* Основы теории налогов и налогообложения. М.: Палеотип, 2004. 216 с.
- Шаталов 2003 – *Шаталов С.Д.* Методология формирования и развития налоговой системы Российской Федерации: Автореф. дис. ... д-ра экон. наук. М., 2003. 48 с.
- Aberbach, Christensen 2007 – *Aberbach J., Christensen T.* The challenges of modernizing tax administration: Putting customers first in coercive public organizations // *Public Policy and Administration*. 2007. Vol. 22. № 2. P. 155–182. <https://doi.org/10.1177/0952076707071501>.
- Besfamille, Siritto 2009 – *Besfamille M., Siritto C.* (2009). Modernization of tax administrations and optimal fiscal policies // *Journal of Public Economic Theory*. 2009. Vol. 11. № 6. P. 897–926. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9779.2009.01437.x>.
- Blau 1987 – *Blau D.* A Time-Series Analysis of Self-Employment in the United States // *Journal of Political Economy*. 1987. Vol. 95. № 3. P. 445–467. <https://doi.org/10.1086/261466>.
- Bruce 2002 – Bruce D. (2002). Taxes and Entrepreneurial Endurance: Evidence from the Self-Employed // *National Tax Journal*. Vol. 7. № 1. P. 5–24. <https://doi.org/10.17310/ntj.2002.1.01>.
- Hansford, Hasseldine 2002 – *Hansford A., Hasseldine J.* Best practice in tax administration // *Public Money and Management*. 2002. Vol. 22. № 1. P. 6–15.
- Muehlbacher, Kirchler 2010 – *Muehlbacher S., Kirchler E.* Tax compliance by trust and power of authorities // *International Economic Journal*. 2010. № 24. P. 607–610. <https://doi.org/10.1080/10168737.2010.526005>.

References

- Aberbach, J. and Christensen, T. (2007), “The challenges of modernizing tax administration: Putting customers first in coercive public organizations”, *Public Policy and Administration*, vol. 22, iss. 2, pp. 155–182, <https://doi.org/10.1177/0952076707071501>.
- Besfamille, M. and Siritto, C. (2009), “Modernization of tax administrations and optimal fiscal policies”, *Journal of Public Economic Theory*, vol. 11, iss. 6, pp. 897–926, <https://doi.org/10.1111/j.1467-9779.2009.01437.x>.
- Blau, D. (1987), “A Time-Series Analysis of Self-Employment in the United States”, *Journal of Political Economy*, vol. 95, iss. 3, pp. 445–467, <https://doi.org/10.1086/261466>.
- Bruce, D. (2002), “Taxes and Entrepreneurial Endurance: Evidence from the Self-Employed”, *National Tax Journal*, vol. 7, iss. 1, pp. 5–24, <https://doi.org/10.17310/ntj.2002.1.01>.
- Hansford, A. and Hasseldine, J. (2002), “Best practice in tax administration”, *Public Money and Management*, vol. 22, iss. 1, pp. 6–15.
- Kashin, V.A. (1998), “Tax system and rehabilitation of national economy”, *Finances*, no. 8, pp. 21–29.
- Kirillova, O.S. (2018), “Advanced technologies of tax administration”, *Economic safety and quality*, no. 11, pp. 70–78.
- Muehlbacher, S. and Kirchler, E. (2010), “Tax compliance by trust and power of authorities”, *International Economic Journal*, no. 24, pp. 607–610, <https://doi.org/10.1080/10168737.2010.526005>.
- Panskov, V.G. (2003), *Rossiiskaya nalogovaya sistema: problemy razvitiya* [Russian tax system. Development issues], MTsFER, Moscow, Russia.
- Pinskaya, M.R. (2004), *Osnovy teorii nalogov i nalogooblozheniya* [Basics of taxes and taxation], Paleotip, Moscow, Russia.
- Shatalov, S.D. (2003), Methods of development of tax system in the Russian Federation. Abstract of D.Sc. dissertation, Moscow, Russia.
- Vachugov, I.V. (2019), “Tax evasion as an element of shadow economy. Growth or reduction”, *Taxes and taxation*, no. 6, pp. 39–49.

Информация об авторе

Андрей В. Ильин, кандидат экономических наук, доцент, Сибирский институт управления – филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы, Новосибирск, Россия; 630008, Россия, Новосибирск, ул. Нижегородская, д. 6; ilin-av@ranepa.ru; ORCID 0000-0002-7257-2978; JEL-классификация: C25, E 62, H 25

Information about the author

Andrey V. Ilyin, Cand. of Sci. (Economics), associate professor, Siberian Institute of Management, a branch of the Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Novosibirsk, Russia; bld. 6, Nizhegorodskaya Street, Novosibirsk, Russia, 630008; ilin-av@ranepa.ru; ORCID 0000-0002-7257-2978; JEL-classification: C25, E 62, H 25