

**Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

**Громов В.В., Захаренкова Е.В., Корытин А.В.,
Милоголов Н.С.**

**Анализ способов уклонения от налогообложения в
России и направления противодействия им**

Москва 2019

Аннотация. В работе затрагиваются различные аспекты одной из наиболее значимых проблем современности – уклонения от налогообложения. Стремление не платить налоги или уменьшить их величину нередко побуждает налогоплательщиков искать пути обхода налогового законодательства с тем, чтобы одновременно сэкономить на налогах и не быть привлеченным за это к ответственности. Налоговые схемы являются вызовом для любого государства, однако для преодоления этой проблемы нужен комплексный подход, включающий в себя институциональные и технологические, налоговые и правовые решения.

Abstract. The paper deals with various aspects of one of the most important problems of present day – tax evasion. The desire to minimize taxes often encourages taxpayers to look for ways to circumvent tax legislation in order to get tax benefits without being liable for that. Tax schemes are the challenge for any state, but to overcome this problem we need a comprehensive approach that includes institutional and technological, tax and legal solutions.

Громов В.В. старший научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Захаренкова Е.В. научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Корытин А.В. научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Милоголов Н.С. старший научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2018 год.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
1 УКЛОНЕНИЕ ОТ НАЛОГОВ: ХАРАКТЕРИСТИКА ЯВЛЕНИЯ	6
2 УКЛОНЕНИЕ ОТ НАЛОГОВ: ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ.....	12
3 УКЛОНЕНИЕ ОТ НАЛОГОВ: ОЦЕНКА МАСШТАБОВ В РОССИИ.....	14
4 ПРОТИВОДЕЙСТВИЕ УКЛОНЕНИЮ ОТ НАЛОГОВ: РЕКОМЕНДАЦИИ	18
4.1 СНИЖЕНИЕ ПРЕДЕЛЬНЫХ ЗНАЧЕНИЙ ВЫРУЧКИ УСН.....	18
4.2 ФОРМИРОВАНИЕ СТРАТЕГИИ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ.....	19
4.3 РАЗВИТИЕ ТЕХНОЛОГИЧЕСКИХ ОСНОВ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ	20
4.4 ПОВЫШЕНИЕ СТИМУЛОВ ДЛЯ ЛЕГАЛИЗАЦИИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РАМКАХ НПД.....	21
4.5 РАСКРЫТИЕ И ОБНОВЛЕНИЕ ПРИЗНАКОВ НАЛОГОВЫХ СХЕМ	23
4.6 УПРОЩЕНИЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ С НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ	24
4.7 ПОВЫШЕНИЕ НАЛОГОВОЙ ГРАМОТНОСТИ НАСЕЛЕНИЯ.....	25
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	27
СПИСОК ИСТОЧНИКОВ	29

ВВЕДЕНИЕ

Уклонение от налогов представляет собой явление, с которым сталкивается любое государство, в котором основная часть государственной казны формируется из налоговых поступлений. В современном экономическом словаре термин «уклонение от налогов» определен как преднамеренная неуплата налогов, обычным проявлением которой является сокрытие юридическими и физическими лицами налогооблагаемых доходов [1]. Тем не менее на практике сложность быстрого решения проблемы уклонения связана с применением налогоплательщиками различных налоговых схем.

Отличие налоговых схем от стандартных проявлений уклонения от налогообложения, имеющих, как правило, форму прямого, грубого (и в этом отношении легче контролируемого) нарушения налогового законодательства (фальсификация документов, искажение информации, представляемой в налоговые органы, непредставление налоговой отчетности, использование вычетов и льгот без права на их получение), сводится к попыткам налогоплательщиков ввести налоговые органы в заблуждение относительно истинной природы совершаемых операций и за счет формального соблюдения законодательства получить налоговые преимущества, которые в ином случае были бы недоступны.

В рамках любой схемы уклонения от налогообложения основной целью налогоплательщика остается неуплата налогов либо – если данная цель не может быть достигнута в полном объеме – минимизация налоговых обязательств. По этой причине уклонение от налогов может препятствовать стабильному функционированию государства и сдерживать экономический рост; становясь источником бюджетных потерь, оно способно породить целый ряд социально-экономических проблем. Неуплаченные налоги – это не поступившие в бюджетную систему денежные средства, которые важны любому государству как источник создания общественно полезных благ и выполнения своих конституционных обязательств, включая финансовое обеспечение образования, медицины, обороны, охраны правопорядка, а также социальных гарантий граждан страны. В результате отсутствия должного, комплексного финансирования всех направлений государственной политики снижаются темпы экономического роста, падает уровень жизни населения, в том числе за счет ухудшения качества медицинских услуг; в свою очередь низкое качество образования, которое становится таковым при недостаточном финансировании, отрицательно сказывается на развитии человеческого капитала, соответственно этим

закладываются причины экономических проблем общества в долгосрочной перспективе.

Следовательно, чем выше масштабы уклонения от налогов, тем слабее становится государство и менее эффективной – экономика, в том числе налоговая система как ее составная часть. Ценой увеличения финансовых резервов налогоплательщиков, уклонившихся от налогов, является сокращение объема доступных всему населению общественных благ. И хотя нельзя отрицать, что в результате экономии на налогах в распоряжении налогоплательщика остается больше инвестиционных ресурсов, которые относятся к числу важнейших факторов экономического роста, суть уклонения от налогов от этого не меняется. К тому же высвобождаемые в результате уклонения денежные средства по своему объему не равнозначны тому объему общественных благ, которые были бы получены обществом от государства в результате полной уплаты налогов. Это связано с тем, что сумма незаконно полученной налоговой выгоды расходуется налогоплательщиком в том числе на цели сокрытия от государства схем, примененных ради получения этой выгоды, и в данной части она теряется для общества, чего не происходит, когда налоги уплачиваются в соответствии с требованиями налогового законодательства [2].

В системе отношений «налогоплательщик – государство» уклонение от налогов непосредственно затрагивает финансовые интересы государства, подрывая финансовые основы функционирования экономики, поэтому борьба с этой проблемой остается одним из важнейших направлений государственной политики.

1 УКЛОНЕНИЕ ОТ НАЛОГОВ: ХАРАКТЕРИСТИКА ЯВЛЕНИЯ

Уклонение от налогов является одним из главных препятствий для экономического роста и благополучия общества. Сущность уклонения в сфере налогообложения состоит в присвоении недобросовестными налогоплательщиками денежных средств, которые должны были бы поступить в государственный бюджет, в результате чего нарушается и сбалансированность бюджетной системы, и справедливость налоговой системы, а также снижаются возможности для финансирования важных для всего общества проектов и программ социально-экономического развития. Нехватка бюджетных средств может становиться фактором роста налоговой нагрузки в экономике, однако в условиях уклонения от налогов бремя по их уплате перераспределяется неравномерно и ложится прежде всего на тех, кто добросовестно платит налоги. Из-за этого искажаются базовые принципы налоговой системы, разрастается теневая экономика, происходит деморализация честных налогоплательщиков, у которых также появляются мотивы не платить налоги, но уже для того, чтобы оказаться в условиях равной конкуренции с теми, кто незаконно минимизирует налоги и получает от этого конкурентные преимущества. В долгосрочной перспективе государство, не способное эффективно бороться с уклонением от налогов, теряет конкурентоспособность на мировой арене; вследствие роста масштабов теневой экономики утрачиваются рычаги управления социально-экономическими процессами; а результатом отсутствия общественных благ должного качества – в первую очередь медицины и образования – становится низкий уровень развития человеческого капитала.

При этом, говоря об уклонении от налогов, следует понимать содержательные отличия этого понятия от схожих терминов. Дело в том, что на фоне многообразия путей и способов снижения налоговых обязательств, таких терминов появилось достаточно много. Среди них: налоговая минимизация, налоговая оптимизация, налоговое планирование, обход налогов. От них уклонение от налогов отличается своими базовыми, одновременно сочетаемыми характеристиками: оно всегда носит незаконный характер, т.е. используемые для уменьшения налоговых обязательств приемы и способы противоречат законодательству; уменьшение налоговых обязательств совершается с умыслом, т.е. налогоплательщик осведомлен о противоправности своих действий и последствий, к которым эти действия приводят, равно как о противоправном характере бездействия, если результат получается таким

же; уклонение от налогов совершается с единственной (основной) целью – максимально снизить налоги. В свою очередь налоговая минимизация, характеризующая эту цель, может быть и законной, и незаконной в зависимости от приемов и способов, используемых налогоплательщиком для уменьшения налоговых обязательств. То же самое относится и к обходу налогов. Налоговое планирование – всегда законный процесс, несмотря на то что также связан с налоговой минимизацией. Основу налогового планирования составляет налоговая оптимизация, в рамках которой устанавливаются границы законности налоговой минимизации, а налоги минимизируются в той степени, в какой максимизируется финансовый результат деятельности налогоплательщика.

По отношению к законности действий налогоплательщика уклонение от налогов и налоговое планирование противоположны друг другу и представляют собой две крайние модели поведения налогоплательщика. Уклонение всегда посягает на финансовые интересы государства и никогда, ни в какой степени не является приемлемым, тогда как планирование нацелено на соблюдение платежной дисциплины и должное исполнение налоговых обязательств. Кроме того, при уклонении налогоплательщик вынужден скрывать свою налоговую экономию, что ограничивает эффективность инвестиций, тогда как в рамках планирования подобных ограничений нет и высвобождаемые средства могут использоваться на пользу экономики более эффективным образом.

Тем не менее налоговое планирование имеет сходство с уклонением от налогов. И в том, и в другом случае преследуется цель снизить налоги, и для ее достижения налогоплательщик разрабатывает (планирует) тот или иной алгоритм шагов, реализация которых носит сознательный, осмысленный характер. Именно поэтому налоговое планирование может приобретать «агрессивные» формы, выражющиеся на балансировании налогоплательщика на грани правонарушения.

В то же время следует понимать, что уклонение от налогов, в том числе и агрессивное налоговое планирование, всегда обусловлено той или иной причиной либо их совокупностью. Исходной предпосылкой уклонения служит присущее каждому налогоплательщику нежелание платить налоги, порождаемое безвозмездным характером налоговых изъятий, когда государство забирает в свою пользу часть денежных средств организаций и физических лиц. На фоне стремления налогоплательщиков сохранить и приумножить свой капитал и собственность как

основу материального обеспечения жизни и благополучия рождается конфликт интересов субъектов налоговых отношений. Вместе с тем уклонение как явление появляется в экономике лишь тогда, когда нежелание платить налоги трансформируется в практические шаги по уменьшению налоговых обязательств. Это происходит при наличии моральных, политических, экономических и (или) правовых причин.

Моральные причины – это негативное восприятие налоговой системы, которое зачастую формируется под влиянием: 1) чрезмерно высокой налоговой нагрузки; 2) ее несправедливого распределения в экономике; 3) неэффективного использования государством собранных налогов. Политические причины связаны с использованием налоговых инструментов таким способом, который ущемляет интересы представителей того или иного сектора экономики или вида деятельности. Экономические причины рождаются на обстоятельствах экономического характера и «вынуждают» налогоплательщиков искать пути экономии денежных средств, например, из-за последствий финансового кризиса, неустойчивого финансового положения, высокой вероятности банкротства. Правовые причины проистекают из несовершенства налогового законодательства, когда минимизация налогов осуществляется с использованием «лазеек» и «пробелов» в законах. На практике попытки уклониться от налогов становятся результатом действия нескольких причин сразу, с учетом налоговой культуры (морали) общества, наличия практических возможностей избежать уплаты налогов в данный момент времени, а также уровня знаний, позволяющих налогоплательщику ориентироваться в законодательстве и действовать с минимальными рисками быть привлеченным к ответственности.

Исходя из этого, задачей государства является обеспечение таких условий ведения деятельности, которые бы делали более выгодным получение доходов на легальных основаниях, исходя из сравнительной оценки налогоплательщиками издержек, рисков и получаемой выгоды, наряду с установлением ответственности и проведением контрольных процедур, препятствующих уклонению в его любых масштабах и формах.

В настоящее время уклонение от налогов проявляется в двух основных формах, к которым относятся прямое, грубое нарушение законодательных норм и налоговые схемы.

Нарушение законодательства проявляется в искажении данных о налоговой базе и сумме налога, которые представляются в налоговые органы. Сюда включается завышение расходов и занижение доходов, необоснованное использование налоговых вычетов и льгот, сокрытие доходов, непредставление налоговой отчетности и т.п. Такие действия обычно выявляются стандартными методами и процедурами налогового контроля. Однако сложность противодействия уклонению заключается в том, что налогоплательщики, пытающиеся уклониться от налогов, используют наиболее безопасные для себя модели действий, обычно облекаемые в форму налоговых схем.

Особенность уклонения от налогов через налоговые схемы состоит в том, что налогоплательщик преследует те же цели, что и при грубом нарушении законодательства, однако достигает эти цели при формальном соблюдении законодательства, скрывая от налоговых органов истинную, реальную цель своих сделок и операций. Это заметно усложняет для налоговых органов возможности не только выявления факта правонарушения, но и привлечения налогоплательщика к ответственности. Чтобы установить факт правонарушения, должен быть доказан умысел в действиях налогоплательщика и подтверждена нацеленность сделок и операций главным образом на извлечение налоговой выгоды. Именно последнее отличает налоговые схемы от обычной деловой практики. Примерами типичных налоговых схем являются: «дробление бизнеса» с целью воспользоваться льготным налоговым режимом, включение в цепочки операций фирм-однодневок для необоснованного возмещения НДС из бюджета и минимизации налога на прибыль; ведение деятельности через фирмы, зарегистрированные в низконалоговых юрисдикциях-оффшорах; приобретение убыточной компании в рамках «торговли убытками».

Для идентификации налоговых схем требуется применение специальных норм, закрепляющих границы законных действий организаций и физических лиц и позволяющих выделить правонарушение, завуалированное налоговой схемой, среди всей совокупности сделок и операций налогоплательщика. Поэтому в 2006 г. в практику доказывания вины налогоплательщика было включено понятие необоснованной налоговой выгоды [3]. Налоговые схемы совершаются ради такой выгоды, однако далеко не всегда она является результатом налоговых схем, так как может возникать и при соблюдении налогового законодательства.

Согласно концепции необоснованной налоговой выгода, необоснованность означает отсутствие у сделки самостоятельной деловой цели, под которой понимаются разумные экономические или иные причины совершения тех или иных хозяйственных операций. То есть, если операция совершается только с целью получения налоговых преимуществ, то преимущества, связанные с совершением этой операции, государством не признаются как экономически не обоснованные. Классическим примером являются мнимые и притворные сделки.

Признание налоговой выгода необоснованной ведет к корректировке налоговых обязательств налогоплательщика по причине отказа в использовании налоговых преимуществ и (или) приведения результатов сделки в соответствие с ее реальным экономическим смыслом.

Концепция необоснованной налоговой выгода, сформированная Пленумом Высшего Арбитражного суда РФ, применялась до момента ее преобразования в концепцию предела прав по уменьшению налоговой базы и суммы налога. Новая концепция была оформлена на законодательном уровне в ст. 54.1 НК РФ в 2017 г. Фактически переняв (сохранив) категорию деловой цели как главного критерия, на основе которого был выстроен порядок идентификации налоговых правонарушений, законодатель добавил новый признак незаконного уменьшения налоговых обязательств: подмены лица в обязательстве по договору [4]. Поэтому законными теперь признаются налоговые последствия таких сделок, которые не только имеют деловую цель, но исполняются именно тем лицом, которое является стороной договора. Данный подход сформирован в целях противодействия незаконной практике ухода от уплаты НДС, которая часто строится на формальном документообороте.

Помимо нормативных основ противодействия уклонению от налогов в России реализуются практические шаги по межведомственному взаимодействию для более эффективного выявления налоговых правонарушений. Кроме того, в процессе контроля за оборотом денежных средств активно вовлекаются кредитные организации. Иными словами, в противодействии уклонению участвуют не только налоговые органы.

Так, важную роль в этом процессе играет деятельность Следственного комитета РФ, связанная с расследованием налоговых преступлений. На сегодняшний день следователи наделены полномочиями возбуждать уголовные дела по фактам

налоговых преступлений независимо от налоговых органов, исходя из имеющихся у них источников информации, включая результаты оперативно-розыскной деятельности. Между налоговыми и следственными органами наложен информационный обмен и, более того, совместно утверждены Методические рекомендации по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов) [5]. Практическая ценность этого документа заключается прежде всего в создании порядка формирования доказательственной базы для случаев применения налоговых схем.

Роль кредитных организаций в противодействии уклонению обусловлена возможностями отслеживать потоки денежных средств, в том числе связанные с исполнением налоговых схем. По требованию Банка России кредитные организации обязаны иметь систему внутреннего контроля для выявления подозрительных операций клиентов [6]. В первую очередь это необходимо для того, чтобы исключить риски банковского обслуживания налоговых схем и налоговых преступлений, а также эффективно выявлять участников таких схем и преступлений. Выявление признаков подозрительных операций позволяет кредитной организации запросить у клиента дополнительные документы, отказаться от открытия счета или вклада, а также от проведения банковских операций, включая расторжение договора с клиентом.

2 УКЛОНЕНИЕ ОТ НАЛОГОВ: ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ

Уклонение от налогов зачастую является результатом деятельности фирм в неформальном секторе экономики, поэтому во многих странах мира борьба с теневой экономикой служит целям противодействия незаконной налоговой минимизации. Международный опыт в данной области базируется на стимулировании участия налогоплательщиков в формальных, отслеживаемых операциях, а также в наказании за теневые сделки и операции. Центральное место среди мероприятий по сокращению теневой экономики занимают ограничения на совершение операций с наличными денежными средствами и поощрение безналичных расчетов. В то же время современные теоретические исследования причин ухода из формальной экономики указывают на необходимость применения более сбалансированного и разнонаправленного подхода, включающего рост производительности труда и реальных зарплат в формальном секторе, повышение справедливости налоговой системы, а также увеличение подотчетности правительства, снижение коррупции и реализацию других мер, направленных на то, чтобы убедить общественность, что государство и его налоговая система служат общественному благу. Данный подход находит свое применение в некоторых странах ЕС и ОЭСР, где помимо ограничительных мер предпринимаются также отдельные усилия по налоговому просвещению и повышению доверия к налоговой системе.

Анализ зарубежного опыта борьбы с уклонением от налогов в развитых странах, таких как Великобритания и США, показал, что власти этих стран со всей серьезностью подходят к решению проблемы уклонения. Об этом свидетельствует широкий набор различных инструментов пресечения попыток налогоплательщиков уклониться от налогов. Основу противодействия составляют ключевые элементы налогового администрирования – налоговые проверки и налоговая ответственность. Но при этом в каждой стране есть специальные инструменты, которые призваны значительно повышать эффективность выявления и предотвращения случаев уклонения от налогов, способствуя росту бюджетных доходов и повышению справедливости налогообложения.

Так, в Великобритании большое внимание уделяется налоговым схемам, поскольку они включают в себя действия, балансирующие на грани законности. Для пресечения подобных схем введены режимы раскрытия информации, касающейся налоговых схем по прямым и косвенным налогам, что позволяет охватить налоговую

систему страны в целом. Когда налоговые органы сомневаются в правомерности использования налоговых льгот и получения иных налоговых преимуществ, они вправе требовать от налогоплательщика уплаты оспариваемой суммы налога до окончания налоговой проверки. Налог может быть доначислен и при использовании налогоплательщиком схемы, ранее раскрытой в отношении другого налогоплательщика, на основании судебного прецедента. Серийное применение налоговых схем ведет к росту санкций для налогоплательщика, включая публикацию имени в открытом доступе и временный запрет на использование налоговых льгот по прямым налогам. К ответственности привлекаются лица, давшие рекомендации о том, как применить налоговую схему, даже если сами ее не применяли. Ответственность также распространяется на компании, чьи работники замешаны в уклонении от налогов, включая даже налоги, причитающиеся другим государствам. Кроме того, в стране применяется концепция деловой цели, а регулирование вопросов ее практического применения отнесено к компетенции независимой консультативной группы, без заключения которой налоговые органы не вправе доначислить налог. Открытый доступ к информации о признаках налоговых схем способствует большей осведомленности налогоплательщиков и является условием для более осторожного выбора контрагентов. При этом более тщательной проверке обычно подвергаются лица, ранее замешанные в налоговых схемах.

В Соединенных Штатах Америки практика противодействия достаточно специфична, поскольку власти страны привлекают обычных граждан бороться с уклонением от налогов посредством доносов: в стране активно развивается институт осведомительства, и это не считается чем-то аморальным и, более того, регулируется на законодательном уровне. За сообщение о нарушении налогового законодательства в США можно получить вознаграждение. Важную роль в процессе выявления нарушений налогового законодательства выполняет подразделение уголовных расследований, которое работает независимо от налоговых инспекторов, собирает информацию о налогоплательщиках и при необходимости организует налоговые расследования, в ходе которых осуществляется сбор доказательств по фактам нарушений с использованием различных методов, включая контроль соответствия доходов и расходов. Эффективными средствами борьбы с уклонением от налогов в стране также служат всеобщее декларирование доходов и доктрина экономической целесообразности сделки.

3 УКЛОНЕНИЕ ОТ НАЛОГОВ: ОЦЕНКА МАСШТАБОВ В РОССИИ

На сегодняшний день проблема уклонения от налогов в России является очень острой. Об этом свидетельствуют одновременно три показателя: доля теневой экономики, количество налоговых преступлений и размер налоговой задолженности, отражающей в том числе состояние платежной дисциплины в стране.

Несмотря на сложности, связанные с получением точных данных о скрываемых налогоплательщиками доходах и предпринимательской деятельности, на основе совокупности перечисленных показателей, была сформирована цельная картина о масштабах уклонения в России, которые оказались очень высоки. В частности, вывод подтверждается данными о доле теневой экономики, которая в значительной степени формируется из-за нежелания организаций и физических лиц платить законно установленные налоги. Уход налогоплательщика в «тень» так или иначе сопровождается неуплатой налогов. По данным МВФ, доля теневой экономики в России в 2015 г. составила 33,7% при том, что среднее значение этого показателя среди 158 стран мира было зафиксировано на уровне 27,8% [7]; по данным Ассоциации дипломированных сертифицированных бухгалтеров (ACCA), значение этого показателя для России в 2016 г. превышает 39%, что в денежном выражении равноценно 33,6 трлн руб. [8] И хотя Росстат оценивает тот же показатель в значении, который на порядок ниже (15-16% ВВП [9]) ввиду возможной разницы в методике оценки, следует признать, что проблема все равно остается и менее актуальной не становится.

В свою очередь, по данным МВД России, за весь 2016 г. и весь 2017 г. было выявлено соответственно 9,3 тыс. и 8,7 тыс. налоговых преступлений, при этом материальный ущерб, нанесенный бюджетной системе, по оконченным и приостановленным уголовным делам был оценен в размере 71,4 и 71,6 млрд руб. Такой масштаб налоговых преступлений полностью покрывает всю сумму налоговых доходов государства, например, от уплаты организациями и индивидуальными предпринимателями единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, поступления которого, по данным ФНС России за 2017 г., составляют 70,6 млрд руб., или единого сельскохозяйственного налога, поступления которого заметно ниже: всего 11,9 млрд руб. Если принять в расчет налоги общего режима налогообложения, то масштаб налоговых преступлений таков, что по сумме материального ущерба превышает налоговые доходы консолидированного бюджета

от поступлений имущественных налогов, которые уплачивают физические лица – налога на имущество физических лиц, которые в 2017 г. были определены на уровне 52,2 млрд руб., а также земельного налога, зачисленного в бюджетную систему в сумме 45,3 млрд руб., что в каждом из этих случаев значительно ниже ущерба от налоговых преступлений. Сумма ущерба от налоговых преступлений гораздо выше и поступлений транспортного налога, уплачиваемого организациями (27,3 млрд руб.).

Из этого следует, что в том случае, если бы государство не выявляло налоговые преступления и не боролось с уклонением от уплаты налогов, бюджетной системе РФ был бы нанесен ущерб колоссальных масштабов, равных как минимум полной потере налоговых и неналоговых доходов отдельными субъектами РФ, а также сравнимых с ситуацией, при которой государство единовременно лишилось поступлений от взимания отдельных налогов. В совокупности за период 2009-2017 гг. в России было выявлено 91,3 тыс. налоговых преступлений, а общий материальный ущерб по оконченным и приостановленным уголовным делам по налоговым преступлениям превысил 464 млрд руб.

Наряду со статистикой налоговых преступлений для оценки масштабов уклонения также подходит показатель налоговой задолженности. По данным ФНС России, по состоянию на 1 декабря 2018 г. задолженность налогоплательщиков (организаций и физических лиц) по уплате налогов, сборов, пеней и налоговых санкций достигает почти 1 трлн руб., что, во-первых, говорит просто об огромных масштабах налоговых правонарушений, включая налоговые преступления, и, во-вторых, подтверждает выводы о серьезности проблемы уклонения, оцененной по доле теневой экономики и количеству налоговых преступлений (включая ущерб от них).

В свою очередь данные относительно масштабов уклонения в разрезе основных налогов представлены в таблице 1. Эти данные были получены на основе метода поиска несоответствия в системе национальных счетов с использованием макроэкономических показателей, поэтому представляют собой оценки с точностью, ограниченной детализацией этих показателей. Чтобы лучше понимать вес каждого слагаемого налоговых потерь в масштабе экономики, в таблице 2 приводятся эти же результаты оценки относительно ВВП. Уклонение происходит главным образом в отношении страховых взносов, НДС, НДФЛ, а также в части налогообложения малого бизнеса. Причем в последние годы наметилась тенденция к сокращению масштаба уклонения от налогов в теневой экономике, что хорошо видно на примере повышения

собираемости НДС. Оценки для других налогов чуть более приблизительны, однако заметно, что теперь большей проблемой для бюджета становится уклонение от налогов в сфере оплаты труда.

Таблица 1

Оценка недопоступлений налогов в бюджетную систему РФ

млрд руб.	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
ВВП	60 282,5	68 163,9	73 133,9	79 199,7	83 387,2	86 148,6	92 037,2
Скрытая оплата труда в денежном виде	5 803,4	5 160,8	5 876,7	6 586,7	9 247,9	7 471,4	7 223,7
Эффективная ставка страховых взносов	24,0%	25,6%	25,8%	25,6%	26,7%	27,0%	26,4%
Уклонение от страховых взносов	1 123,2	1 051,9	1 205,2	1 342,5	1 948,8	1 588,4	1 508,7
Уклонение от НДФЛ	608,4	534,2	607,3	681,7	948,9	764,8	742,9
Теневая ВДС без оплаты труда	2 334,7	2 381,4	1 619,1	472,7	1 430,2	1 418,8	1 414,0
Уклонение от налога на прибыль	372,8	380,2	258,5	75,5	228,4	226,5	225,8
Остаток валовых смешанных доходов	2 131,0	2 657,1	4 722,3	2 732,0	1 256,9	2 358,7	3 445,0
Уклонение малого бизнеса	278,0	346,6	616,0	356,3	163,9	307,7	449,3
Теневой остаток конечного потребления в денежном виде	8 141,6	10 425,4	14 896,2	15 220,0	15 278,2	14 847,4	12 682,6
Доля НДС в учтенной добавленной стоимости	11,8%	11,9%	11,9%	11,8%	11,8%	11,8%	11,8%
Уклонение от НДС	964,2	1 239,2	1 772,6	1 798,6	1 798,1	1 746,9	1 497,2
Уклонение от акцизов	46,3	61,0	73,7	78,6	77,8	103,1	109,3
ИТОГО, уклонение от налогов	3 392,8	3 613,0	4 533,3	4 333,3	5 166,0	4 737,4	4 533,3
% к ВВП	5,6%	5,3%	6,2%	5,5%	6,2%	5,5%	4,9%

Источник: расчеты авторов.

Таблица 2

Масштабы уклонения от налогов, % к ВВП

млрд руб.	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Страховые взносы	1,86	1,54	1,65	1,70	2,34	1,84	1,64
НДФЛ	1,01	0,78	0,83	0,86	1,14	0,89	0,81
Налог на прибыль	0,62	0,56	0,35	0,10	0,27	0,26	0,25
В сфере малого бизнеса	0,46	0,51	0,84	0,45	0,20	0,36	0,49
НДС	1,60	1,82	2,42	2,27	2,16	2,03	1,63
Акцизы	0,08	0,09	0,10	0,10	0,09	0,12	0,12
ИТОГО	5,63	5,30	6,20	5,47	6,20	5,50	4,93

Источник: расчеты авторов.

Таким образом, следует констатировать, что масштабы уклонения таковы, что создают серьезный ущерб для бюджетной системы страны, несмотря на то что в России проводится политика декриминализации налоговых преступлений. Это говорит о существовании категории налогоплательщиков, для которых уклонение от налогов является основной моделью ведения деятельности (независимо от того, насколько благоприятными являются налоговая среда и деловой климат), а также о наличии объективных причин, побуждающих налогоплательщиков уклоняться от налогов и искать пути для этого. Сюда следует включить как причины, имеющие налоговую природу, среди которых выделяются несовершенство налоговых норм, вопросы фискальной нагрузки, и не связанные с налоговой системой, к которым можно отнести сложную экономическую ситуацию, в том числе негативное влияние санкций на экономику, а также последствия финансово-экономического кризиса.

Поэтому проблема уклонения от налогов ставит на повестку дня вопрос о необходимости реализации дополнительных мер, которые бы способствовали ограничению ее масштабов и в то же время содействовали росту налоговой культуры российского общества.

4 ПРОТИВОДЕЙСТВИЕ УКЛОНЕНИЮ ОТ НАЛОГОВ: РЕКОМЕНДАЦИИ

4.1 СНИЖЕНИЕ ПРЕДЕЛЬНЫХ ЗНАЧЕНИЙ ВЫРУЧКИ УСН

Применение одной из самых известных и в то же время проблемных налоговых схем – схемы дробления бизнеса – становится возможным, в частности, из-за высоких порогов доступа к упрощенной системе налогообложения. Сущность искусственного дробления бизнеса сводится к формальному разделению одного хозяйствующего субъекта на несколько лиц в целях извлечения налоговой выгоды путем распределения выручки на подконтрольных взаимозависимых лиц. За последние несколько лет арбитражные суды рассмотрели более 400 дел, связанных с оспариванием действий, квалифицируемых налоговыми органами как дробление бизнеса, а их общая сумма превысила 12,5 млрд руб.; при этом количество таких дел продолжает увеличиваться [10].

Источником такой налоговой выгоды становится специальный налоговый режим, позволяющий заметно снижать налоговую нагрузку. Нередко таким режимом является именно упрощенная система налогообложения, которая «свободна» от ограничений, присущих другим льготным режимам. Так, она универсальна по видам деятельности (за отдельными исключениями), может применяться и организациями, и индивидуальными предпринимателями, и на фоне достаточно высоких предельных значений выручки, дающих право применения режима и установленных в размере 112,5-150 млн руб., формирует предпосылки для ведения деятельности через группу компаний-взаимозависимых лиц (нескольких налогоплательщиков) вместо одного налогоплательщика. В результате тест на правомерность применения режима применяется к каждому такому лицу в отдельности и, как следствие, открывает доступ к налоговой выгоде бенефициару налоговой схемы. Соответственно, чем выше финансовые пороги доступа к упрощенной системе, тем легче использовать ее в целях дробления бизнеса, что одновременно подрывает первоначальный смысл введения «упрощенки»: помогать реально малому бизнесу.

Несмотря на широкую известность схемы дробления бизнеса, эффективное решение проблемы до сих пор не найдено. Во многом это связано с тем, что решается не столько сама проблема, сколько ее последствия на уровне арбитражной практики. То есть сначала налогоплательщик разделяет свой бизнес, а затем эти действия при наличии признаков необоснованной налоговой выгоды оспариваются налоговыми органами. На наш взгляд, сложившаяся ситуация показывает дефицит необходимых

законодательных норм и требует изменений на уровне главы 26.2 НК РФ. Нормы ст. 54.1 НК РФ, где говорится о пределах уменьшения налоговой базы и суммы налога (фактически через критерий деловой цели), не адаптированы под практику применения упрощенной системы и не учитывают в полной мере специфику схем дробления бизнеса. Сам факт того, что вопросы правомерности разделения бизнеса решаются преимущественно судами, свидетельствует о том, что нормы налогового законодательства отстают от используемых на практике бизнес-моделей, создающих угрозу для финансовых интересов государства. В этой связи необходимо принятие следующих мер:

- 1) отказаться от практики периодического увеличения предельных значений выручки УСН;
- 2) не индексировать эти значения на коэффициент-дефлятор в долгосрочном периоде;
- 3) реформировать условия перехода на упрощенную систему, применяя финансовые ограничения режима не к отдельному налогоплательщику, но к группе взаимозависимых лиц.

Предлагаемый подход, состоящий из последовательности трех шагов, позволит восстановить адресность упрощенной системы налогообложения, выровнять условия конкуренции соразмерно масштабу бизнеса и снизить число схем дробления бизнеса при одновременном сокращении издержек налоговых органов и количества судебных дел, касающихся правомерности ведения бизнеса через несколько фирм.

4.2 ФОРМИРОВАНИЕ СТРАТЕГИИ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ

На основе обобщения мирового опыта борьбы с налоговыми преступлениями в рамках ОЭСР были подготовлены установочные принципы, направленные на повышение эффективности пресечения, выявления и расследования налоговых преступлений [11]. В состав названных принципов, которые носят рекомендательный характер¹, фактически отнесены различные рекомендации, среди которых выделяется формирование стратегии противодействия налоговым преступлениям.

Эта стратегия представляет собой документ, в котором обозначаются цели и задачи, которые ставятся перед налоговыми органами; существующие угрозы, риски

¹ Предполагается, что в случае их принятия они адаптируются к национальному законодательству, а также к сложившимся особенностям борьбы с налоговыми преступлениями.

и последствия налоговых преступлений в случае, если они не будут выявлены; а также приводится «дорожная карта» по контролю уровня этих рисков. В идеале такая стратегия не ограничивается налоговыми преступлениями, но всесторонне охватывает состав необходимых для борьбы с уклонением мер в их самом широком спектре: от стимулирования добровольной уплаты налогов до пресечения налоговых преступлений (т.е. от самых «безобидных» нарушений до общественно опасных деяний), с учетом тяжести и формы налогового правонарушения, а также наличия или отсутствия умысла в его совершении.

Такой документ может включать систематизированные данные об имеющихся у государства ресурсах для эффективной борьбы с уклонением от налогов, а также отражать уязвимые места и препятствия, которые могут затруднять и (или) усложнять процесс противодействия уклонению. Для этих целей важно ранжировать риски неуплаты налогов.

В приложении к российской действительности подобный документ мог бы оказаться полезным не только с точки зрения упорядочения процесса контроля рисков неуплаты налогов, но и стимулировать деятельность органов власти по их практической оценке через формирование фактических и прогнозных данных об ущербе для бюджетной системы, вызываемого уклонением от налогов. Анализ этого показателя в динамике позволил бы углубить понимание масштабов проблемы уклонения и особенностей ее проявления. Оценка могла бы приводиться в разрезе налоговых схем, налогов, видов деятельности, категорий налогоплательщиков и содержать выводы о наиболее сложных участках экономики с точки зрения умышленной неуплаты налогов.

4.3 РАЗВИТИЕ ТЕХНОЛОГИЧЕСКИХ ОСНОВ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Эффективность противодействия уклонению от налогов зависит от многих факторов, и одним из них является технологический уровень развития налогового администрирования. Борьба с налоговыми правонарушениями не сводится исключительно к их выявлению, равно как основной задачей государства не является привлечение налогоплательщиков к ответственности. Куда более действенным механизмом контроля за полной и своевременной уплатой налогов является применение таких инструментов отслеживания (мониторинга) деятельности, которые, не обременяя налогоплательщиков, позволяют тем не менее повысить прозрачность налогооблагаемых сделок и операций и на этой основе минимизировать сами риски

нарушений налогового законодательства, а в случае обнаружения таких нарушений – своевременно их пресекать, предупреждая негативные последствия для бюджетной системы. Однако такие инструменты могут применяться только при интеграции современных технологий и налогового контроля.

Следует отметить, что именно в этом направлении сегодня развивается налоговое администрирование в России. Инициативы Федеральной налоговой службы России, реализуемые в таких масштабных проектах, как АСК НДС-2, онлайн-кассы, маркировка отдельных групп товаров, позволяют пресекать деятельность недобросовестных налогоплательщиков, улучшая стабильность формирования доходной части бюджетной системы и повышая авторитет непосредственно налоговой системы. Иными словами, налоговое администрирование, будучи одним из способов противодействия уклонению от налогов, активно развивается, и эту тенденцию, на наш взгляд, необходимо сохранять и поддерживать, что важно, в том числе, для создания условий роста налоговых доходов государства без увеличения налоговой нагрузки на организации и физические лица.

4.4 ПОВЫШЕНИЕ СТИМУЛОВ ДЛЯ ЛЕГАЛИЗАЦИИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РАМКАХ НПД

НПД, или налог на профессиональный доход, – новый специальный налоговый режим, установленный с 1 января 2019 г. в порядке проведения эксперимента для легализации самозанятых лиц на территории четырех субъектов РФ: Москвы, Московской области, Калужской области и Республики Татарстан [12]. Необходимость в особом порядке налогообложения доходов данной категории лиц, с одной стороны, связана со сложностями контроля этих доходов для государства, а с другой стороны, вызвана стремлением помочь мелким предпринимателям вести бизнес открыто, что должно в свою очередь способствовать сокращению теневой экономики и росту доходов бюджетной системы. При этом под самозанятыми лицами понимаются физические лица, которые самостоятельно обеспечивают себя работой и доходом без привлечения наемных работников (например, репетиторство, присмотр и уход за детьми, пожилыми людьми, услуги по уборке квартиры). В их деятельности высока доля оборота наличных денег, что собственно и позволяет достаточно легко скрывать доходы от налоговых органов.

Вместе с тем одной из причин сокрытия доходов является несоответствие получаемой экономической выгоды той административной и налоговой нагрузке, которая имеет место в других режимах налогообложения. С концептуальной точки

зрения самозанятым является гражданин, источником доходов которого является предпринимательская деятельность, но сам уровень доходов при этом соответствует заработной плате. Самозанятость не дает доходы, которые свойственны предпринимательству с точки зрения возможностей разбогатеть. Поэтому даже льготные налоговые условия, создающие издержки соблюдения налогового законодательства, не всегда приемлемы для раскрытия информации о получаемых доходах, что часто заставляет самозанятых лиц работать в «тени».

Исходя из этого, для вывода самозанятых лиц из «тени» предусмотрен пакет мер: во-первых, возможность не регистрироваться в качестве ИП; во-вторых, налогообложение доходов по ставке 4% либо 6% (вместо 13% НДФЛ) в зависимости от того, кому оказываются услуги: другому физическому лицу или организации; в-третьих, применение предельно простого порядка уплаты налога – через мобильное приложение «Мой налог», автоматизирующего процесс исполнения налогового обязательства; в-четвертых, освобождение от уплаты НДФЛ, НДС и страховых взносов; в-пятых, отсутствие обязанности применять контрольно-кассовую технику и подавать какую-либо отчетность. Наконец, уплата налога с доходов и отчислений на обязательное медицинское страхование производится внутри одного платежа. Перечисленные преимущества, которые доступны при доходах не более 2,4 млн руб. в год, призваны стимулировать самозанятых лиц раскрывать свои доходы.

Вместе с тем наибольший стимул для легализации состоит не столько в низких налоговых ставках и не в возможности перечислять взносы в ФФОМС, сколько возможность работать с накоплением трудового стажа. Даже очень низкая налоговая ставка отнюдь не всегда может конкурировать с условиями, где скрыть доходы очень легко, и оттого не является гарантией легализации. При этом размер будущей пенсии напрямую зависит от осуществления взносов в ПФР, что как раз не предусмотрено в рамках НПД. Снижение фискальной нагрузки реализовано путем освобождения от уплаты этих взносов, что автоматически занижает стимулирующую функцию режима для самозанятых лиц. Акцент в рамках этого режима сделан на медицинском страховании, в том числе для того, чтобы снизить нагрузку на бюджеты регионов по уплате соответствующих взносов за неработающее население. И хотя взносы на пенсионное страхование могут быть уплачены добровольно, представляется, что их уплата приведет к заметному росту фискальной нагрузки. Следует учитывать, что минимальный годовой размер отчислений в ПФР, необходимый для формирования

пенсионных прав, сегодня превышает 35 тыс. руб. [13] И если для гражданина, работающего на себя, главным мотивом легализации является получение страхового стажа, то переход на уплату НПД вряд ли вызовет интерес. Таким образом, вопрос со структурой ставки НПД должен быть дополнительно урегулирован: в перспективе следует переместить акценты с поддержки региональных бюджетов в пользу формирования пенсионных прав граждан.

4.5 РАСКРЫТИЕ И ОБНОВЛЕНИЕ ПРИЗНАКОВ НАЛОГОВЫХ СХЕМ

Важным элементом легализации деятельности налогоплательщиков и создания условий для добровольной уплаты налогов организациями и физическими лицами является своевременное информирование общества о сделках и операциях, которые, не имея очевидных признаков налоговых правонарушений, тем не менее относятся к таковым ввиду недобросовестности извлечения налоговой выгоды. Это важно потому, что ряд налогоплательщиков становятся участниками налоговых схем по собственному незнанию. Полагаясь на советы контрагентов или иных лиц, обещающих большую экономию на уплате налогов, они совершают действия, которые впоследствии квалифицируются налоговыми органами и судами как налоговые схемы с последующим привлечением налогоплательщика к ответственности.

Исходя из этого, государство должно формировать систему публикации информации о признаках налоговых схем в открытом доступе, с тем чтобы налогоплательщик имел возможность самостоятельно отличить границы законности своих действий. И хотя признаки налоговых схем могут быть получены на основе официальных ведомственных документов, представляется важным упрощать доступ к получению отражаемой в них информации, что послужит целям превентивного противодействия и будет способствовать росту налоговой грамотности населения. Важно учитывать, что не все начинающие предприниматели осведомлены обо всех «подводных камнях» получения доходов и, кроме того, обладают знаниями, достаточными для исчерпывающего понимания положений документов, изначально подготовленных для профессионального использования.

Поэтому на официальном сайте ФНС России целесообразно предусмотреть специальный раздел, который был бы посвящен налоговым схемам, и в понятной и доступной форме для широкого круга налогоплательщиков давал информацию о том, как не оказаться вовлеченным в налоговую схему, а также об ответственности,

которая может наступить в случае вовлечения в ту или иную налоговую схему. При этом система информирования о налоговых схемах не должна раскрывать особенности деятельности и методы работы государственных структур, которые известны только их должностным лицам.

Назначение информации, публикуемой в открытом доступе, следует оценивать с двух позиций: с одной стороны, как способ для налогоплательщиков избежать заключения противоправных сделок, совершения незаконных операций и взаимодействия с недобросовестными контрагентами; с другой стороны, как метод информационного предупреждения налогоплательщиков, имеющих намерения уклониться от налогообложения, о существующих для них рисках привлечения к ответственности, в том числе уголовного преследования.

4.6 УПРОЩЕНИЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ С НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ

Совершенствование механизмов взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов является важным потому, что может быть выгодным для обеих сторон налоговых отношений. Организации и физические лица в случае сотрудничества с представителями налоговых служб и совершения действий исключительно в рамках правового поля получают выгоды в виде снижения рисков проведения выездных налоговых проверок, доначисления налогов, уплаты штрафов и пени, а также привлечения к налоговой, административной или уголовной ответственности; а государство имеет возможность повышать собираемость налогов и сборов и делать налоговую систему страны привлекательной в глазах иностранных инвесторов [14]. Грамотное развитие форм сотрудничества с налогоплательщиками есть условие для улучшения платежной дисциплины и борьбы с агрессивным налоговым планированием.

Механизмы взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками должны развиваться с учетом общих мировых тенденций, текущих запросов времени и концепции налоговой системы государства. При этом именно налоговым органам должна принадлежать лидирующая роль в формировании новых видов кооперации с налогоплательщиком, к которым, в частности, можно отнести:

- 1) проведение консультаций для налогоплательщиков по целому спектру интересующих налоговых вопросов;

- 2) опубликование на официальном сайте заранее одобренных налоговыми органами примеров типовых схем налоговой политики предприятия (для типичных бизнес-структур в разных отраслях);
- 3) возможность согласования конкретных элементов и общих положений налоговой политики налогоплательщиков с налоговыми органами, не дискриминирующей при этом тех налогоплательщиков, которые не воспользовались данной возможностью [15].

Перспективным направлением развития налоговых отношений между государством и налогоплательщиками является упрощение процедур налогового администрирования, позволяющее снижать издержки на соблюдение налогового законодательства при сохранении и даже повышении качества налогового контроля. Дальнейшее совершенствование механизмов взаимодействия налогоплательщиков и налоговых служб также связано с повышением доли участия в налоговых отношениях самого налогоплательщика.

4.7 ПОВЫШЕНИЕ НАЛОГОВОЙ ГРАМОТНОСТИ НАСЕЛЕНИЯ

Одной из причин нарушений законодательства о налогах и сборах является низкий уровень налоговой грамотности населения. Понятие «налоговая грамотность» относится к категории «финансовая грамотность», которая, согласно терминологии Банковской энциклопедии, определена как «достаточный уровень знаний и навыков в области финансов, позволяющий правильно оценивать ситуацию на рынке и принимать разумные решения» [16].

Помимо собственно уклонения от налогов низкий уровень финансовой и, в частности, налоговой грамотности создает предпосылки для злоупотреблений со стороны сотрудников тех органов, которые задействованы в процессах налогового администрирования. При этом отсутствие базовых налоговых знаний ограничивает возможность принятия гражданами верного решения, направленного на формирование будущего финансового благополучия. На макроэкономическом уровне низкий уровень налоговой грамотности ведет к росту теневого сектора экономики, росту недоверия налогоплательщиков к государственным институтам и налоговой системе, сокращению государственных доходов, а также общему снижению темпов экономического роста. В то же время развитию налоговой культуры и грамотности населения препятствует следующий ряд факторов: высокий уровень налогового бремени; коррупция в среде уполномоченных должностных лиц, в том числе

коррумпированность налоговых органов; акцент на личном, а не общественном благосостоянии; низкий уровень доверия правительству страны.

Поэтому повышению налоговой грамотности и налоговой культуры может способствовать проведение работы по следующим направлениям: обеспечение доступности нормативно-правовых актов, регулирующих налоговое законодательство РФ; обеспечение населения всей необходимой информацией и расширение института налогового консультирования; пропаганда налоговой культуры среди разных слоев населения; улучшение качества проведения налоговых процедур; повышение компьютерной грамотности населения; повышение престижа трудоустройства в налоговые органы страны [17].

Важным фактором роста налоговой грамотности и налоговой культуры участников налоговых правоотношений является переход к равноправному партнерскому характеру взаимодействия налогоплательщиков и налоговых служб, в основе которого будет заложен принцип сотрудничества. Этому способствует совершенствование существующих способов обслуживания населения, а также грамотное и своевременное разъяснение письменных обращений граждан. Такой подход будет способствовать формированию у налогоплательщиков нового взгляда на налоговую систему в целом и позволит воспринимать налоговую службу как орган, действующий в интересах не только всего государства, но и в интересах конкретного гражданина [18].

В целом проблема повышения налоговой грамотности населения носит комплексный характер и охватывает долгосрочные цели экономической политики государства, наиболее значимыми из которых является рост общего уровня образования и благосостояния населения, а также укрепление производственно-технической базы, что в свою очередь требует слаженной работы всех звеньев государственной власти [19].

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проблема уклонения от налогообложения по-прежнему является одним из самых серьезных вызовов для отечественной экономики. Анализ природы этой проблемы подтверждает пагубность умышленной неуплаты налогов не только для бюджетной системы, но и для социально-экономического развития страны в целом. Утрата необходимых инвестиционных ресурсов ввиду нехватки бюджетных средств не только раскручивает относительный (а впоследствии и номинальный) рост налогового бремени на тех, кто готов открыто и честно платить налоги, но и подрывает основы экономического роста в долгосрочной перспективе. Нехватка налоговых доходов в текущем периоде становится причиной будущего упадка образования, медицины, вызывает сложности исполнения социальных обязательств государством, что в конечном итоге ведет к падению качества и уровня жизни населения. Уклонение от налогообложения порождает теневую экономику, а теневая экономика становится источником расширения масштабов уклонения, так как искаивает нормальную конкурентную среду, создает неверные с позиции налоговой морали образцы и модели получения доходов, ведения предпринимательской деятельности.

При этом значимость проблемы уклонения от налогообложения наглядно подтверждается тем, как с этой проблемой борются за рубежом. Стоит заметить, что даже в странах с относительно невысокой долей теневой экономики, таких как, например, Великобритания и США, реализуется достаточно много мер, направленных на предотвращение незаконной налоговой минимизации. Данный подход может быть однозначно объяснен тем, что уклонение от налогообложения лучше пресекать, чем бороться с его последствиями. Из этого следует вывод о том, что задача преодоления проблемы уклонения должна всегда быть на повестке дня.

Однако к этому выводу приводит и то обстоятельство, что в экономике любого государства та или иная доля налогоплательщиков стремится не платить налоги вне зависимости от того, какими являются налоговые ставки и административное бремя. При этом развитие технологий с их последующим внедрением в повседневную жизнь сопровождается разработкой новых видов налоговых схем, требующих обновления законодательных норм и адаптации применяемых инструментов борьбы с уклонением под современные реалии, что особенно важно в условиях, когда масштабы уклонения от налогов являются большими.

Полученные оценки масштабов уклонения в отечественной экономике отнюдь не утешительны: Россия входит в число стран с наиболее высокой долей теневой экономикой; количество налоговых преступлений, несмотря на проводимую политику декриминализации нарушений налогового законодательства, остается на высоком уровне, а ущерб от них сопоставим с валовым региональным продуктом отдельных субъектов РФ, а также с налоговыми доходами государства от взимания отдельных налогов. Таким образом, несмотря на принятые до сих пор меры в области налогового контроля, их по-прежнему недостаточно для решения проблемы уклонения в ее полном объеме, и потому нужны дополнительные меры.

В то же время тот контекст, в котором функционирует сегодня российская экономика, имея в виду и последствия финансово-экономического кризиса, и международные санкции, и потребность в сохранении высокой стимулирующей роли налоговой системы, задает дополнительные сложности для быстрого снижения масштабов уклонения от налогов в России. Важно учитывать, что усиление административной нагрузки может привести к ухудшению делового климата и усложнить регулятивную среду для тех, кто относится к категории добросовестных налогоплательщиков. В этой связи мы предлагаем выстраивать политику противодействия уклонению на основе баланса мер, ориентированных, с одной стороны, на усиление ограничений и контроля там, где это сейчас действительно необходимо, а, с другой стороны, на развитие практики добросовестной уплаты налогов и стимулирование добровольной легализации деятельности, включая повышение налоговой культуры.

На наш взгляд, сегодня важно не столько улучшать технические методы выявления и расследования налоговых правонарушений, которые уже отработаны и применяются налоговыми, следственными органами и органами внутренних дел, сколько искоренять причины, которые порождают налоговые схемы и налоговую преступность. А они в свою очередь часто кроются в недостатках регулирующих положений и норм, несовершенстве методологии налогообложения, высоких издержках исполнения налогового законодательства.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

- 1 Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. - 6-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2011 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
- 2 Cerqueti, R., Coppier, R., 2011. Economic growth, corruption and tax evasion, Economic Modelling, vol. 28(1-2), 489-500
- 3 Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»
- 4 Федеральный закон от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»
- 5 Письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@
- 6 Положение о требованиях к правилам внутреннего контроля кредитной организации в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма (утв. Банком России 2 марта 2012 г. № 375-П)
- 7 L. Medina, F. Schneider. Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years? // IMF, 2018
- 8 Emerging from the shadows: The shadow economy to 2025 // ACCA, 2017
- 9 'Росстат оценивает долю теневой экономики РФ на уровне 15-16% ВВП' // ТАСС [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://tass.ru/ekonomika/4991161>
- 10 Письмо ФНС России от 11 августа 2017 г. № СА-4-7/15895@
- 11 Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles // OECD, 2017 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.pdf>
- 12 Федеральный закон от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)»
- 13 'Добровольные страховые взносы в ПФР или «покупка» страхового стажа, баллов' // Пенсионный фонд России [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.pfrf.ru/branches/ea/news~2018/12/25/173390>
- 14 Шестакова Е.В. Совершенствование взаимодействия налогового органа и налогоплательщика [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://ecoedulaw.ru/ru/2015/1/9>
- 15 Милоголов Н.С., Логинова Т.А. Комментарий к законопроектам, подготовленным членами Совета Федерации, о внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации и другие законодательные акты Российской Федерации
- 16 Банковская энциклопедия [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://banks.academic.ru>
- 17 Халикова Э.А., Гиниятуллина Д.Р. Формирование налоговой культуры в России // Современные технологии управления № 11 (47) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://sovman.ru/article/4711/>
- 18 Авдеева В.А., Повышение налоговой грамотности и культуры участников налоговых правоотношений // Scientific Cooperation Center «Interactive plus»
- 19 Сулейманов М.Д. Повышение налоговой грамотности населения: теория, практика, перспективы [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://фонд-науки.рф/menu/novosti-fonda/508-povyshenie-nalogovoj-gramotnosti-naseleniya-teoriya-praktika-perspektivy.html>