

Комплаенс эффект налоговых проверок

И. Н. Шабанова

*Новосибирский государственный университет
Новосибирск, Россия*

Аннотация

Рассматривается влияние проводимых налоговыми органами проверок с использованием технологий аналитической обработки данных о фактах хозяйственной жизни налогоплательщика с целью обеспечения доходов бюджета государства на восприятие собственников бизнеса налоговой политики государства в целом. Проводимые мероприятия налогового контроля, помимо камеральных и налоговых проверок, такие как допросы свидетелей и осмотры территории юридического лица, приводят к сокращению субъектов предпринимательской деятельности как путем понуждения к добровольной ликвидации, так и путем угрозы исключения из Единого государственного реестра юридических лиц. Инспекторы налоговой службы сознательно игнорируют достоинство личности представителя налогоплательщика. Автором сделан вывод о необходимости соблюдения баланса фискальных интересов государства и права налогоплательщиков на добросовестное исполнение государством своих обязанностей.

Ключевые слова

налоговый контроль, контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, налоговая проверка, достоинство личности, налоговая культура

Для цитирования

Шабанова И. Н. COMPLIANCE ЭФФЕКТ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК // ЮРИДИЧЕСКАЯ НАУКА И ПРАКТИКА. 2020. Т. 16, № 4. С. 24–28. DOI 10.25205/2542-0410-2020-16-4-24-28

Compliance Effect of Tax Audits

I. N. Shabanova

*Novosibirsk State University
Novosibirsk, Russian Federation*

Abstract

The article examines the impact of inspections conducted by tax authorities based on the use of analytical data processing technologies on the facts of the taxpayer's economic life in order to ensure state budget revenues on the perception of business owners on the state's tax policy as a whole. Tax control measures, in addition to in-house and tax audits, such as witness interviews and inspections of the territory of a legal entity, lead to a reduction in business entities both by forcing them to voluntarily liquidate and by threatening to exclude them from the unified state register of legal entities. Tax service inspectors deliberately ignore the dignity of the taxpayer's personal representative. The author concludes that it is necessary to maintain a balance between the fiscal interests of the state and the right of taxpayers to perform their duties in good faith by the state.

Keywords

tax control, control over compliance with legislation on taxes and fees, tax audit, personal dignity, tax culture

For citation

Shabanova I. N. COMPLIANCE EFFECT OF TAX AUDITS. Juridical Science and Practice, 2020, vol. 16, no. 4, p. 24–28. (in Russ.) DOI 10.25205/2542-0410-2020-16-4-24-28

Многообразие фактов хозяйственной жизни налогоплательщика, оказывающих влияние на финансовый результат его деятельности, обуславливает необходимость комплексного подхода (выходящего за рамки применения программных комплексов, учитывая особенность вида экономической деятельности) в работе налоговых органов в целях проведения налогового контроля.

Налоговый кодекс Российской Федерации содержит понятия «налоговый контроль» и «контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах», многие теоретические источники проводят их отождествление. О. О. Журавлева доказала обратное посредством проведенного сравнительного анализа данных понятий: «налоговый контроль» является частным по отношению к более общему понятию «контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах» и представляет собой одну из его разновидностей, ограниченную по целям, объектам, субъектам, деятельность которых проверяется, субъектам, которые его осуществляют, источникам правового закрепления процедур его осуществления. Так, цель контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах – обеспечение соблюдения законодательства о налогах и сборах и поступления соответствующих средств в казну публичного субъекта, налоговый контроль же имеет более узкую целевую направленность, поскольку обеспечивает исполнение законодательства такими категориями лиц, как налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты [1. С. 31]. По действующему законодательству сама деятельность по налоговому контролю должна осуществляться только уполномоченными органами – должностными лицами налоговых органов (ст. 82 НК РФ¹). Законодатель не дает определения порядка осуществления налогового контроля, лишь перечисляя формы, посредством которых он проводится (перечень остается открытым): налоговые проверки, получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверка данных учета и отчетности, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ (ст. 82).

Глава 14 НК РФ содержит достаточно широкий перечень форм налогового контроля, из которых наиболее эффективными остаются камеральные и налоговые проверки. Приоритетной является камеральная проверка налоговой отчетности, при обнаружении налоговых рисков в которой назначается выездная налоговая проверка. Все налоговые риски рассматриваются как противоправное поведение налогоплательщика и, как следствие, основание для применения мер государственного принуждения.

По данным Отчета о результатах контрольной работы налоговых органов Российской Федерации², на 1 июля 2020 г. всего по России проведено 31 550 168 камеральных проверок, из них выявивших нарушения – 951 900. Выездных проверок организаций проведено 1 533, из них выявивших нарушения – 1 485, а это означает, что результативность составила 97 %, сумма доначислений (включая налоговые санкции и пени) составила 44 853 085 000 руб., таким образом, средняя сумма доначислений на одного налогоплательщика составила 30 млн руб.

Высокий процент выявленных нарушений при выездной проверке является результатом внедрения программных комплексов для автоматизации процессов налогового администрирования, но достаточно большой массив дел, связанных с доначислением налога на добавленную стоимость, не имеет отношения к его неуплате.

Основная доля доначислений – нарушение положений ч. 1 ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации³: «уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в на-

¹ СЗ РФ. 31.07.2006. № 31 (1 ч.), ст. 3436.

² Отчет по форме № 2-НК. URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/9770621/ (дата обращения 10.09.2020).

³ СЗ РФ. 24.07.2017. № 30, ст. 4443.

логовом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика». Данное нарушение подразумевает, по мнению налогового органа, создание формального документооборота, что влечет завышение налоговых вычетов по НДС, и, как следствие, неполную уплату НДС в бюджет. Из этого следует, что налогоплательщику необходимо создание и регулярное обновление сведений, подтверждающих фактические обстоятельства экономической деятельности со своим контрагентом на протяжении всего процесса хозяйственной жизни. Даже после прекращения длительного сотрудничества с контрагентом проводимые налогоплательщиком мероприятия по проверке контрагента не могут гарантировать возможные претензии со стороны налогового органа, так как в процессе деятельности любой организации возможны смена директора, изменения адреса и т. д., что позволяет инспектору использовать данную информацию для квалификации сделок как сомнительных, позволяя аннулировать декларации и создавая налоговый разрыв. Тенденция налоговых проверок побуждает добросовестных налогоплательщиков просчитывать сумму возможных доначислений еще до заключения сделок.

Концепция неподтвержденной добросовестности налогоплательщика, который не проявил должную осмотрительность при выборе контрагента, находится в основе любой налоговой проверки. Между тем, согласно Определению Конституционного суда, «истолкование статьи 57 Конституции Российской Федерации в системной связи с другими положениями Конституции Российской Федерации не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. По смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности. Правоприменительные органы не могут истолковывать понятие “добросовестные налогоплательщики” как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством»⁴. Агрессивный подход налоговых органов вменяет «удобному» налогоплательщику необоснованную налоговую выгоду с понуждением произвести доплату в бюджет. В современном налоговом правоприменении превалируют тенденции расширения судебной дискреции, так называемые судебные доктрины: доктрина необоснованной налоговой выгоды, доктрина деловой цели сделки, доктрина приоритета существа сделки над ее формой, доктрина снятия корпоративной вуали и др. [2. С. 100].

Соответственно даже при уплате налогов в бюджет налогоплательщиком не исключен риск привлечения к ответственности за неправомерное принятие к вычету входящего НДС на основании того, что не будет доказана реальность сделок. Как подчеркивает Е. В. Овчарова, складывается ситуация конфликта интересов органов налогового контроля, нацеленных главным образом на обеспечение исполнения бюджета по доходам в условиях системного экономического кризиса и бюджетного дефицита, и налогоплательщиков, рассчитывающих на определенность и стабильность налоговой системы. Конфликт интересов постоянно усугубляется, что приводит к нарастанию неуправляемых налоговых рисков, по-разному понимаемых налогоплательщиками и налоговыми органами. Налогоплательщики под фактором налогового риска понимают риск применения мер государственного принуждения за нарушение налогового законодательства, а налоговые органы – фактор недоимки по обязательным платежам по причине нарушения предписаний налогового законодательства, и злоупотребления налогоплательщиком субъективным налоговым правом [3. С. 93].

С целью увеличения доходной базы бюджета, налоговый орган проводит проверки применения специальных налоговых режимов, определяет реальные налоговые обязательства, устанавливает взаимозависимость группы лиц и осуществления деятельности под руково-

⁴ Определение Конституционного Суда РФ от 16.10.2003 № 329-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью “Экспорт-Сервис” на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.

дством единого центра управления – схема, вошедшая в оборот как «дробление» бизнеса, не имеющая законодательного закрепления и четких критериев разграничения. Наиболее остро данная проблема стоит в работе группы компаний или организаций, деятельность которых основывается на договоре коммерческой концессии («франшизе»).

Такой подход к субъектам предпринимательской деятельности влечет обратный эффект – уход предпринимательства в теневую экономику, что имеет не только негативный экономический эффект для бюджетной системы и финансовой устойчивости государства, но и ярко выраженное негативное политико-правовое влияние, поскольку налоговые обязанности, как справедливо замечают исследователи [4. С. 4–5], относятся к конституционно установленным, и их игнорирование, ненадлежащее исполнение не способствует укреплению конституционных основ российской государственности.

На выполнение целей и задач налогового контроля направлена и процедура регистрации юридического лица. Руководством Федеральной налоговой службы регистрация налогоплательщика рассматривается как фактор налогового риска государства, т. е. налоговый орган изначально расценивает подачу документов на регистрацию как фирму «однодневку». С введением процедуры исключения организаций из ЕГРЮЛ по фактам установления недостоверности адреса места нахождения юридического лица количество исключенных налогоплательщиков достигло 5 627 126 по состоянию на 01.09.2020 (зарегистрировано 3 021 588)⁵. Таким образом, можно наблюдать продолжающуюся зачистку государственного реестра. Массово осуществляются проверки адреса юридического лица, причем фактически осмотр помещения инспектором не осуществляется, превалирует позиция «внесем недостоверность, пусть доказывают реальность». Все агрессивнее проводятся «беседы» с руководителями компаний, которые по тем или иным причинам приостановили свою деятельность, для побуждения их к добровольной ликвидации, в противном случае – исключение из ЕГРЮЛ. Исключение организации из реестра для ее участника и руководителя означает запрет на участие в других компаниях, таким образом, ограничивается круг потенциальных предпринимателей.

Допрос свидетелей (рядовых сотрудников, бухгалтеров и руководителей) осуществляется не только в помещении налогового органа, но и по прописке гражданина, особенно при «неудовлетворительном» ответе на допросе в помещении налоговой. Налоговый инспектор относится к налогоплательщику не как к субъекту налоговых правоотношений, а как к источнику пополнения казны. Особый резонанс при общении с налоговыми инспекторами вызывает отсутствие уважения к достоинству человека – представителю налогоплательщика.

Как справедливо подчеркивает Н. В. Омелёхина, достоинство личности есть метаюридическая основа формирования финансового права, правовой концепт, определяющий целевую сущность финансовой деятельности публично-правового образования, критерий оценки ее эффективности и результативности. Основным правовым способом обеспечения достоинства личности в нормах финансового права является позитивное обязывание личности по отношению к государству и самообязывание последнего по обеспечению достойного уровня жизни, гарантирующего ценность каждой личности [5. С. 106].

Обоснованным представляется вывод Д. А. Смирнова, что налоговая культура – это часть общенациональной культуры страны, связанная с деятельностью участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, и государством, отражающая уровень знания и соблюдения налогового законодательства, правильность исчисления, полноты и своевременности уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ налогов, сборов и иных обязательных платежей, знание прав, исполнение обязанностей, складывающаяся из понимания всеми гражданами важности для государства и общества уплаты налогов. Представляется, что налоговая культура должна охватывать также правосознание представителей государственной власти, в частности работников налоговых и финансовых органов [6. С. 52].

⁵ Отчет по форме 1-ЮП. URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения 17.09.2020).

Противоположность экономических интересов предпринимателей и фискальных интересов государства будет существовать всегда. Но постоянные изменения законодательства о налогах и сборах, расширительное толкование неопределенных правовых понятий при проведении налогового контроля, административное давление оказывают отрицательное влияние на доверие граждан к налоговой системе в частности и государству в целом. Необходимо соблюдение баланса интересов государства и права налогоплательщиков на добросовестное исполнение государством своих обязанностей.

Список литературы

1. **Журавлева О. О.** К вопросу о соотношении понятий «налоговый контроль» и «контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах» // Журнал российского права. 2009. № 7 (151). С. 23–31.
2. **Дементьев И. В.** Налоговое правоприменение: смена правовых парадигм // Журнал российского права. 2019. № 8. С. 96–106.
3. **Овчарова Е. В.** Налоговый комплаенс в России: проблемы соотношения мер административного принуждения и стимулирования // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2019. № 1. С. 89–111.
4. **Омелёхина Н. В.** Конституционные основы позитивного обязывания в финансовом праве // Финансовое право. 2014. № 4. С. 3–9.
5. **Омелёхина Н. В.** Достоинство личности в системе финансово-правовых ценностей // Журнал российского права. 2019. № 11. С. 106–120.
6. **Смирнов Д. А.** О налоговой культуре в Российской Федерации // Юридическая мысль. 2013. № 1 (75). С. 50–60.

References

1. **Zhuravleva O. O.** On the correlation between the concepts of “tax control” and “control over compliance with legislation on taxes and fees”. *Journal of Russian law*, 2009, no. 7 (151), p. 23–31. (in Russ.)
2. **Dementiev I. V.** Tax law enforcement: changing legal paradigms. *Journal of Russian law*, 2019, no. 8, p. 96–106. (in Russ.)
3. **Ovcharova E. V.** Tax compliance in Russia: problems of correlation between administrative enforcement and incentive measures. *Right. Journal of the Higher school of Economics*, 2019, no. 1, p. 89–111 (in Russ.)
4. **Omelekhina N. V.** Revisiting the constitutional framework of positive binding in financial law. *Financial law*, 2014, no. 4, p. 3–9. (in Russ.)
5. **Omelekhina N. V.** Dignity of the individual in the system of financial and legal values. *Journal of Russian law*, 2019, no. 11, p. 106–120. (in Russ.)
6. **Smirnov D. A.** About tax culture in the Russian Federation. *Legal thought*, 2013, no. 1 (75), p. 50–60. (in Russ.)

Материал поступил в редколлегию
Received
11.10.2020

Сведения об авторе / Information about the Author

Шабанова Ирина Николаевна, преподаватель, Новосибирский национальный исследовательский государственный университет (Новосибирск, Россия)

Irina N. Shabanova, Lecturer, Novosibirsk State University (Novosibirsk, Russian Federation)

irinatu@yandex.ru