

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ КАК ИНСТРУМЕНТ ПРЕСЕЧЕНИЯ ТЕНЕВОЙ ЭКОНОМИКИ

В. В. Житаев

Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ»,
Новосибирск, Россия

Предмет. Многочисленные научные труды в области налогового администрирования посвящены проблемам налогового регулирования, несовершенства действующего налогового законодательства, а также выявлению причин функционирования теневой экономики и способам уклонения от уплаты налогов. Однако вопросы экономической безопасности государства и налогового контроля в ее обеспечении на сегодняшний день мало изучены, несмотря на введение в действие в правовом поле уже более шести лет назад Указа Президента России от 13 мая 2017 г. № 208 «О Стратегии экономической безопасности Российской Федерации на период до 2030 года»¹. Таким образом, объектом исследования является налоговый контроль, предметом – результативность выездного налогового контроля как фактора выявления и пресечения теневой деятельности в целях обеспечения экономической безопасности страны и ее публично-правовых образований.

Цели. Обобщить подходы к определению термина «теневая экономика», разграничить методы выявления факторов дробления бизнеса и оптимизации налоговой нагрузки. На основании полученных данных предложить подход к процессу налогового администрирования, позволяющего оперативно реагировать на «риск-сигналы» в процессе отбора кандидатов для мероприятий налогового контроля и дальнейшего проведения налоговых проверок, с высокой вероятностью их результативности.

Актуальность. Налоговый контроль является важным регулятором экономической безопасности государства. Вопросы его совершенствования с целью повышения его эффективности и результативности были важны во все времена. В настоящее время вопросы, связанные с теневой экономикой, являются одной из актуальных проблем, влияющих на экономическое развитие страны и функционирование налоговых систем. Понимание термина «теневая экономика» и разработка эффективных методов противодействия являются значимыми для налоговых органов и общества в целом.

Методология. В имеющихся условиях проведения исследования проводится анализ базы данных налоговых органов (без предоставления сведений о налогоплательщиках), анализ судебной практики, а также применяются методы логического и статистического анализа. Так, в ходе исследования проанализированы труды зарубежных и отечественных авторов с целью изучения терминов «теневая экономика» и «дробление бизнеса». Проанализированы данные статистической отчетности налоговых органов, произведен анализ динамики эффективности и результативности проведения выездного налогового контроля. Изучена и проанализирована арбитражная практика судебных дел по вопросам применения налогоплательщиками схем дробления бизнеса, что позволило определить ряд отличительных особенностей дробления бизнеса от его оптимизации в целях обеспечения устойчивого развития организаций (налогоплательщиков) и на основании этих показателей предложить методику выявления схем уклонения от уплаты налогов с целью отбора кандидатов для проведения выездного налогового контроля.

Выводы. Проведенное исследование позволяет развить теоретические аспекты таких понятий, как «теневая экономика» и «дробление бизнеса». Проанализировав труды отечественных и зарубежных исследователей, автор обосновывает свое определение понятия «дробление бизнеса». Автором приводится система наиболее значимых показателей, которые в полной мере могут быть взяты за основу риск-ориентиров, сигнализирующих о применении налогоплательщиком фиктивных схем оптимизации налогов.

Ключевые слова: налоговый контроль, теневая экономика, дробление бизнеса, риск-ориентированный подход, выездные налоговые проверки, экономическая безопасность.

Введение

Миссия ФНС России – «высокое качество услуг и комфортные условия для уплаты налогов при эффек-

тивном противодействии схемам незаконного уклонения от уплаты налогов для обеспечения справедливых и равных для всех условий ведения бизнеса»².

¹ В Указе Президента РФ № 208 экономическая безопасность (ЭБ) трактуется как «состояние защищенности национальной экономики от внешних и внутренних угроз, при котором обеспечиваются экономический суверенитет страны, единство ее экономического пространства, условия для реализации стратегических национальных приоритетов Российской Федерации». Среди задач государственной политики в сфере обеспечения ЭБ в рассматриваемом Указе подчеркивается необходимость оптимизации «регулятивной и налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты с учетом необходимости обеспечения устойчивого развития экономики страны и модернизации ее производственно-технологической базы» и осуществления борьбы «с нецелевым использованием и хищением государственных средств, коррупцией, теневой и криминальной экономикой».

² См. Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.nalog.gov.ru/m77/about_fts/fts/ftsmission/ (дата обращения: 25.02.2024).

Согласно Стратегической карте ФНС России на 2020-2024 годы, одной из основных задач налоговых органов является «противодействие уклонению от уплаты налогов и страховых взносов, в том числе за счет развития аналитических инструментов выявления налоговых правонарушений, стимулирования налогоплательщиков (плательщиков страховых взносов) налоговых агентов к добровольному исполнению налоговых обязанностей (обязанностей по уплате страховых взносов) и применения в сделках цен, соответствующих рыночным»³.

В этой связи анализ и исследование действующей методики организации и осуществления налогового контроля, а также вопросы улучшения качества налогового контроля (в частности, выездного налогового контроля), проводимого в том числе в целях уменьшения масштабов теневой экономики, влияющей как на состояние бюджетов публично-правовых образований страны, так и на обеспечение их экономической безопасности, являются актуальными задачами научного сообщества.

Результаты

Налоговый контроль является важным элементом обеспечения экономической безопасности государства. В научных трудах отечественных и зарубежных исследователей большое внимание уделяется проблемам налогового контроля, несовершенству действующего налогового законодательства, а также трудам, в которых рассматриваются темы вариаций теневой экономики и способов уклонения от уплаты налогов. Однако вопросам влияния инструментов налоговой политики на пресечение теневой деятельности не уделяется должного внимания.

В международном научном сообществе предлагают различные определения и подходы к трактовке термина «теневая экономика». Как правило, теневую экономику трактуют как сектор экономики, который оперирует вне официальной сферы и не учитывается в официальной статистике.

Среди отечественных исследователей, посвятивших работы определению сущности, размера теневой экономики, оценке влияния на формирование бюджетов страны и обеспечение экономической безопасности государства и его публично-правовых образований, можно выделить Н. В. Фадейкину, Н. Г. Гаджиева и их партнеров.

В работе Н. В. Фадейкиной и ее партнеров большое внимание уделено сущности понятия «теневая экономика» и характеристике применяемых в международных стандартах, зарубежных и отечественных энциклопедиях, в теории, нормативно-правовом обеспечении и практике классификационных групп (сегментов) теневой экономики, осуществлена оценка возможностей статистического учета и роста масштабов теневой (ненаблюдаемой) экономики, оказывающих (в том числе) влияние на недополучение доходов (в основном,

налоговых доходов) всех видов бюджетов (федерального, субфедеральных (региональных) и местных) [1].

Работа Н. Г. Гаджиева и его партнеров посвящается исследованию природы теневых секторов экономики, обобщению «практических навыков применения методики и инструментария расчета показателей, индикаторов пороговых и прогнозных значений теневой экономики, а также разработке теоретических, методических положений и практических рекомендаций по противодействию теневой экономике и обеспечению экономической безопасности страны» [2].

Взаимосвязь теневой экономики и налогообложения отмечают многие авторы. Как отмечает А. П. Кириенко и Е. Н. Невзорова, «у этой взаимосвязи много аспектов: проблемы налогового бремени, его распределения и восприятия справедливости; взаимоотношения с налоговыми органами. Однако, несмотря на то, что теневая экономика и уклонение от уплаты налогов имеют много общего, отождествлять эти явления нельзя. В научной литературе, посвященной теневой экономике, можно выделить три основных подхода к ее определению: юридический подход (теневой является деятельность, проводимая в нарушение закона); статистический подход (теневой является деятельность, которая должна быть, но не отражена в официальной статистике); фискальный подход (теневой является деятельность, которая нарушает налоговое законодательство) [3]. Авторы в указанной работе определяют сходства и отличия в изучении теневой экономики и уклонения от уплаты налогов в России и в зарубежных странах.

Как правило, зарубежными авторами теневая экономика как объект налогового контроля не рассматривается, однако часто в своих трудах они описывают такие явления налоговых правоотношений, как «taxevasion» и/или «taxavoidance», то есть уклонение от уплаты налогов.

Так, Дж. Цинь, Дж. Лин и Ю. Синь в статье «Corporate tax avoidance: The impact of performance above aspiration and CEO experience» определяют уклонение от уплаты налогов как любое действие, которое снижает явные налоги организации [4]. М. А. Элбаннан и О. Фарук в статье «Do more financing obstacles trigger tax avoidance behavior? Evidence from Indian SMEs» уклонение от уплаты налогов рассматривают как континуум, который варьируется от объективно законных стратегий до стратегий с неопределенной законностью [5].

Известный отечественный исследователь рассматриваемой тематики проблем Н. М. Бобошко в одной из своих работ «к основным причинам появления теневой экономики относит: а) чрезмерную налоговую нагрузку; б) сложности с регистрацией и осуществлением деятельности в качестве предпринимателя; в) нахождение экономики в кризисном положении; г) недоверие и пренебрежительное отно-

³ Там же.

шение отдельных предпринимателей к государству и нормам закона; д) невозможность осуществления деятельности без нарушения закона (торговля наркотиками, оружием, людьми). В связи с этим возникают различные схемы «отмывания грязных денег», что негативно влияет на экономическую и социальную обстановку; именно поэтому мировое сообщество пытается найти пути противодействия всем способам обналить или «придать законность» нелегальной денежной массе» [6].

Российские авторы, включая экономистов и налоговых специалистов, также интерпретируют теневую экономику как сектор, который находится вне официальных экономических показателей. В контексте налогового контроля, теневая экономика рассматривается как потенциальный источник уклонения от уплаты налогов, поскольку в этом секторе могут происходить такие операции, которые остаются незарегистрированными и поэтому не облагаемыми налогами.

В обоих случаях теневая экономика представляет вызов для государства в плане сбора налогов и регулирования экономики, и многие страны исследуют и разрабатывают меры для снижения объема теневой экономики и более эффективного проведения в указанных целях налогового контроля.

Исследование теневой экономики имеет большое значение для налогового контроля. Скрытая или нелегальная экономическая деятельность оказывает отрицательное влияние на налоговые поступления, и в свою очередь, на государственный бюджет и экономику в целом. Она также способствует неравенству доходов и несправедливому распределению бремени налогообложения на законопослушных налогоплательщиков.

Одной из форм налогового контроля являются выездные налоговые проверки (далее – ВНП). На сегодняшний день ВНП выступают одним из главных инструментов, приносящих в бюджет существенные налоговые поступления. На официальном сайте ФНС России с определенной законодательством периодичностью публикуются данные по формам статистической налоговой отчетности. Так из отчета

2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов» мы видим, что количество выездных налоговых проверок, как и их результативность, ежегодно имело тенденцию к увеличению. Растет и сумма доначислений, причем как за счет увеличения количества выездных налоговых проверок, так и в результате повышения эффективности проведения налогового контроля (данные представлены в табл. 1).

Безусловно, в деятельности ФНС ориентиром является не рост количества проверок, а их эффективность и результативность. По данным ФНС за 2023 год количество выездных налоговых проверок сократилось. Сокращение ВНП связано с переходом ФНС на риск-ориентированный подход, на побуждение налогоплательщиков к самостоятельному выходу из теневого сектора, путем представления уточненной налоговой отчетности и уплате налогов в бюджет, а также к более активному проведению предпроверочного анализа. Конечно, следует учитывать тот факт, то данные за 2023 год не полные, это лишь «промежуточные» результаты, однако и на основании их можно сделать определенные выводы.

С сокращением числа ВНП уменьшилась и сумма доначисленных платежей. Безусловно, поводом может быть самостоятельное исправление налогоплательщиками своих налоговых правонарушений, уточнение налоговых обязательств. Однако в большей степени речь идет о несовершенстве используемых риск-сигналов и индикаторов, на которые реагируют налоговики при выборе кандидатов на выездную налоговую проверку.

Сокращение числа ВНП не всегда является правильным решением для поддержания в совокупности интересов налоговых органов и бизнеса. Поскольку выездная налоговая проверка проводится в отношении определенного налогоплательщика, то есть не группы, а одной организации, то каждая результативная налоговая проверка – это, по сути, вывод одной организации из теневого сектора. Несмотря на то, что при ВНП осуществляется проверка одной организации, иные участники схемы могут также стать кандидатами для проведения ВНП.

Таблица 1

Данные о результатах проведения выездных налоговых проверок в целом по Российской Федерации в период 2019–2023 гг.*

Показатель/год	2019	2020	2021	2022	2023
Количество выездных проверок организаций, индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой	1638	1275	2303	2352	1307
Из них проверок, выявивших нарушения	1516	1171	2097	2198	1239
Суммы дополнительно начисленных платежей (включая налоговые санкции и пени), тыс. руб.	50 680 493	43 619 952	130 264 614	201 093 327	105 387 884
Из них суммы налогов, тыс. руб.	35 486 606	30 271 140	89 046 922	129 122 574	93 383 837

* Составлено автором по данным статистической налоговой отчетности, приведенным на официальном сайте ФНС России. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 27.02.2023).

Подводя итоги работы ФНС России за восемь месяцев 2023 года, руководитель ФНС Д. В. Егоров отметил, что «ФНС России продолжает создавать прозрачные условия для ведения бизнеса и снижать издержки на выполнение налоговых обязательств для всех категорий предпринимателей», кроме того, он подчеркнул, что реализуемый подход к проверкам нацелен в большей мере на побуждение налогоплательщиков к самостоятельной корректировке налоговых обязательств и «вовлечение плательщиков в контрольные процедуры только в случае крайней необходимости»⁴.

В зарубежной практике, напротив, произведя подобный анализ пришли к выводу, что необходимо ужесточение налогового контроля, которое увеличит ожидаемые издержки совершения ошибок (ожидаемые штрафы или доначисления) из-за более высокой вероятности обнаружения. Таким образом, у организаций появляется все больший стимул совершенствовать свою внутреннюю структуру налогового контроля, чтобы заранее снизить риск совершения ошибок при соблюдении налогового законодательства. Кроме того, сложности с доказательством применения налогоплательщиком схем уклонения от налогообложения или же применением оптимизации также повышает стимул налогоплательщиков в области улучшения качества своей внутренней налоговой отчетности, поскольку высококачественная налоговая отчетность может использоваться в качестве доказательства того, что обнаруженные ошибки не были вызваны халатностью и не были преднамеренными. Такие выводы нашли отражение в работе К. Блауфуса, Дж. Рейнеке и И. Тренна [7]. Подводя итог, авторы выдвинули гипотезу о том, что повышение воспринимаемой агрессивности аудита связано с повышением качества отчетности организаций (налогоплательщиков).

Следует отметить, что налоги – главный источник пополнения бюджета. Поэтому контроль за ведением бизнеса посредством проведения налоговых проверок за полной исчислением сумм налогов необходим в любом случае. Помимо этого, для того чтобы пополнять бюджет, не прибегая при этом к доначислениям, необходимо применять иные меры, например, повышение налоговых ставок, а к этому в нынешних экономических условиях субъекты предпринимательства не готовы.

Таким образом, в условиях действующих реалий необходимо менять подход к проведению налогового контроля в целом (и ВМП, в частности) таким образом, чтобы он не затрагивал представителей «чистого» бизнеса и был направлен на пресечение теневой деятельности организаций с выявленной долей вероятности до 98 %.

В обзоре судебной практики по налоговым спорам в части противодействия уходу от налогов ведущую роль занимают дела по неправомерно заявленным вычетам НДС и завышенным расходам для целей исчисления налога на прибыль. Несмотря на то, что данная схема в условиях создания цифровых программ, таких как АСК НДС 2, легко распознается

налоговыми органами, плательщики и по сей день используют ее для минимизации налоговых платежей и схем ухода от налогообложения.

На современном этапе развития экономики наиболее используемым способом уклонения от уплаты налогов стало «дробление бизнеса». Единого подхода к определению сущности функционирования данного механизма нет. Авторы могут по-разному трактовать термин «дробление бизнеса», но обычно он означает разделение одной организации (компании) на несколько подразделений или структур с целью уменьшения общей налоговой нагрузки путем применения различных налоговых ставок или льгот.

В налоговом контроле практика «дробления бизнеса» может рассматриваться как схема налогового уклонения, если она используется для уклонения от налогообложения или для «обхода» налоговых законов. Налоговые органы могут проводить проверки, чтобы выявить такие схемы и применить штрафы или корректировки налоговых обязательств. В иных случаях применение такой схемы является налоговой оптимизацией.

Изучению схем и методов дробления бизнеса посвящено не так много трудов российских ученых. Так, Д. М. Константинова и Д. О. Данилов в своей работе подчеркивают, что при дроблении бизнеса обязательным условием является направленность умысла на полную или частичную неуплату налогов [8]. К. С. Биленко отмечает, что одним из признаков дробления бизнеса является тот факт, когда организации, подчиненные интересам производственного комплекса (холдинга), формально не входят в его организационную структуру [9]. Е. С. Соломина и Л. П. Петрова под «дроблением» понимают деление финансово-хозяйственной деятельности субъекта на несколько составляющих, которое осуществляется для решения определенных задач [10].

С точки зрения автора настоящей статьи, дробление бизнеса – это намеренное деление одной крупной компании на несколько и создание искусственного механизма распределения выручки между взаимозависимыми лицами для получения необоснованной налоговой выгоды с целью экономии на уплате налогов и получения налоговых льгот. Дроблению подвержены не только организации, но и индивидуальные предприниматели (ИП), а также самозанятые (плательщики налога на профессиональный доход).

В зарубежной литературе не используется понятие «дробление бизнеса», однако механизмы того рода осуществляются достаточно часто. Неслучайно в одной из работ американских исследователей Д. К. Донельсона, Дж. Л. Гленна и К. Г. Юста [11] представлены результаты проведенного ими анализа судебных дел, связанных с налоговой агрессивностью налогоплательщиков. Под налоговой агрессивностью здесь понимается поведение налогоплательщиков, направленное на реализацию незаконных способов минимизации налоговых платежей. Авторы, признавая сложность определения момента перехода налогоплательщиков (организаций) от установлен-

⁴ Даниил Егоров подвел итоги работы ФНС России за восемь месяцев 2023 года (публикация от 23.09.2023). URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/13878286/ (дата обращения: 21.02.2024)

ного ими ранее процесса налогового планирования в налоговую агрессивность, доказывают, что в целях проведения исследования оправданно использование одних и тех же показателей, характеризующих как налоговое планирование, так и агрессивность.

По мнению автора настоящей статьи, отличить «дробление бизнеса» от оптимизации налогов можно, прежде всего, через оценку цели дробления бизнеса и способов минимизации налоговых обязательств. Если целью является исключительно уменьшение налоговых обязательств без учета реальной оптимизации бизнес-процессов и структуры организации (компании), то это, скорее всего, – дробление бизнеса. Оптимизации налогов должна быть ориентирована на конструктивное использование налоговых возможностей (с учетом действующего законодательства) в целях обеспечения устойчивого развития бизнеса.

В современных условиях в рамках проведения предпроверочного анализа, как подготовительного этапа организации и осуществления ВМП, невозможно определить с высоким уровнем точности, какую цель преследует налогоплательщик при дроблении бизнеса: конструктивное использование налоговых возможностей для развития бизнеса или сокрытие некоторой прибыли и вывода ее из легального оборота денежных средств.

В Письме ФНС России от 11 августа 2017 г. № СА-4-7/15895@ рассмотрена судебная арбитражная практика, связанная «с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц».

По итогам мониторинга, проведенного ФНС России, установлены общие признаки, которые могут свидетельствовать о применении рассматриваемой схемы. В официальной позиции ФНС выделено 17 признаков искусственного дробления бизнеса.

В ходе исследования, проведенного автором настоящей статьи, изучена судебная практика по налоговым судебным делам, связанным с дроблением бизнеса; анализ показал, что критериев обвинения налогоплательщиков в применении схемы искусственного дробления бизнеса порядка 30, основные из них и наиболее часто используемые в качестве доказательной базы (при доказанности которых, обвинительная способность равняется 100 %) представлены на рисунке 1.



Источник: составлено автором по данным официальной Картотеки арбитражных дел и решений⁵.

Рис. 1. Признаки дробления бизнеса, наиболее часто имеющие отражение в судебных делах

⁵ Картотека арбитражных дел и решений / Электронное правосудие [сайт]. URL: <https://kad.arbitr.ru/Kad> (дата обращения 18.02.2024).

Однако, для того чтобы налоговому органу в ходе проведения выездной налоговой проверки это подтвердить, необходимо доказать наличие совокупности применения указанных выше признаков.

Как показывает практика, до 2022 года доля судебных решений, вынесенных в пользу налоговых органов, ежегодно возрастала (см. рис. 2). Однако в 2022 году эта тенденция пошла на спад: процент выигранных дел упал с 90 % (в 2021 году) до 80 %, результативность налоговых проверок резко сократилась. При этом тенденция вынесения решений суда в пользу налогоплательщика сохраняется и сейчас.

Доказать умысел налогоплательщика с каждым годом становится сложнее. По сути, проведя выездную налоговую проверку, собрав доказательную базу, но не получив при этом «одобрения» судебного органа, проверка признается неэффективной. В этом и заключается научная проблема исследования – в создании такого подхода к проведению ВНП, который позволил бы с вероятностью до 98 % проводить эффективные выездные налоговые проверки со значительными суммами доначислений, приходящимися на одну проверку, тем самым позволяя выводить организации (компании) из теневого бизнеса и обеспечивать повышение уровня экономической безопасности государства.

В настоящее время применяется ряд программных комплексов, разработанных ФНС России. Так, например, хорошо зарекомендовал себя АСК НДС 2 – автоматизированная система контроля за уплатой НДС, которая позволяет в кратчайшие сроки среагировать на риск-сигналы и пресечь налоговые разрывы.

Так, в автоматизированной системе контроля имеется шкала СУР – системы управления рисками,

для удобства система подсвечивает налогоплательщиков трехцветной индикацией по типу светофора, то есть зеленые – добросовестные налогоплательщики, оранжевые, в деятельности и отчетности которых выявлены какие-либо нарушения, и красные – явные нарушители, по данным системы контроля.

Взяв за основу АСК, мы предлагаем создать систему контроля, которая могла бы реагировать на риски, указывающие на вероятный выбор налогоплательщиком теневого сектора экономики в виде дробления бизнеса. В предлагаемой системе необходимо запрограммировать комплекс таким образом, чтобы он выдавал риск-сигналы, позволяющие с большой долей вероятности выявить теневую экономическую деятельность.

Предпроверочный анализ как отдельный вид налогового контроля необходимо ввести в первоначальный этап ВНП. Благодаря созданию программного комплекса под условным названием «АСК ППА», этот этап будет основываться на анализе выявленных программой индикаторов теневой деятельности налогоплательщика.

Налоговым органам, помимо основной информации о зарегистрированных налогоплательщиках, открыт доступ к представленной налогоплательщиками налоговой и бухгалтерской (финансовой) отчетности, счетам налогоплательщика, данным об их имущественных правах и т.д. То есть они обладают достаточной информационной базой для построения качественного предпроверочного анализа. Но провести силами трудовых ресурсов ФНС, охватив всех налогоплательщиков практически невозможно. Именно для этого и необходима автоматизация данного процесса.



Источник: составлено автором по данным официальной Картотеки арбитражных дел и решений⁶.

Рис. 2. Количество судебных дел о применении схем дробления бизнеса и процент решений по ним в пользу налоговых органов в период 2017–2022 гг.

⁶ Там же.

Созданный алгоритм выявления теневой деятельности должен включать в себя следующие риск-сигналы, позволяющие с вероятностью до 98 % выявить намерения налогоплательщика использовать нелегальные методы оптимизации налогового бремени, то есть систему дробления бизнеса:

- единовременная (либо осуществляемая в короткий период времени) регистрация юридических лиц, учредителем или руководителем которых является одно лицо;

- у организации на УСН по расчетному счету наблюдается приближение к предельному лимиту выручки до истечения налогового периода;

- на работников представляются сведения о доходах по форме 2-НДФЛ от организаций-партнеров, что может свидетельствовать об их взаимозависимости;

- с одного IP-адреса направлена налоговая отчетность на организации-партнеры;

То есть целью налоговой проверки, помимо правильности исчисления и уплаты налогов, должно быть определение признаков реального ведения финансово-хозяйственной деятельности организаций с целью пресечения их теневой деятельности и обеспечения налоговой безопасности государства.

Эффективность предпроверочного анализа и результативность ВНП при этом должны быть направлены не только на максимизацию выявленных нарушений и увеличению сумм доначислений, но и на анализ экономической целесообразности проведения проверки. То есть аналитическая составляющая программного комплекса должна быть построена таким образом, чтобы определить максимальную полезность комплекса мероприятий. Произведя предварительный расчет доначислений с учетом всех платежей, необходимо определить, так ли эффективны они будут, сможет ли налогоплательщик погасить эту сумму, не обанкротившись, или же суммы уплачиваемых им налогов за налоговый период будут приносить больше экономического эффекта.

Подобная схема описана в статье американских авторов Э. Белнапа, Дж. Л. Хупса, Л. Е. Мэйдью и А. Тарка [12]; в ней они отмечают, что налоговые проверки являются необходимым компонентом налоговой системы, но директивные органы и другие лица обеспокоены по поводу их потенциально негативных реальных последствий. Авторы провели анализ и обнаружили, что проверенные организации с большей вероятностью выйдут из бизнеса после налоговой проверки. Безусловно, контроль был сосредоточен в организациях, которые занижают свои налоги. В отношении организаций, которые продолжают свою деятельность, анализ показал, что проверки оказывают негативное влияние на будущие доходы. Наконец, выявлено, что налоговые проверки имеют побочные эффекты, заставляя организации вносить изменения для повышения своей налоговой эффек-

тивности. То есть по сути, даже после проведенной налоговой проверки, выявившей значительные суммы неуплаченных налогов, оплатив долг и продолжив свою деятельность, налогоплательщики по-прежнему будут искать методы оптимизации налогового бремени, и не всегда законные.

Таким образом, данный подход к процессу налогового администрирования, позволяющего оперативно реагировать на «риск-сигналы» в процессе отбора кандидатов для мероприятий налогового контроля и дальнейшего проведения налоговых проверок с высокой вероятностью их результативности, позволит практически в полной мере вывести теневой сектор экономики в рамках налоговых правонарушений, связанных с применением схем дробления бизнеса. Предлагаемая автоматизированная система позволит решить следующие задачи: выявить риски, выявить цепочки организаций на уровне предпроверочного анализа, определить целесообразность проведения ВНП с расчетом экономического эффекта.

Заключение

В результате исследования сделан вывод о том, что разработка методического подхода к организации и проведению выездного налогового контроля с применением риск-сигналов позволит оперативно и в полной мере реагировать на теневую деятельность организаций и, как следствие, трансформировать их скрытые доходы в налоговые доходы бюджета, а также решать проблемы, связанные с обеспечением экономической безопасности страны и ее публично-правовых образований. При этом использование уже разработанных и действующих инструментов в совокупности способствует повышению качества налогового администрирования, созданию прозрачной налоговой среды, обеспечению справедливой конкуренции для бизнеса, повышению налоговых доходов бюджетной системы и уровня налоговой безопасности публично-правовых образований.

Теневая экономика остается значимой проблемой, требующей внимания со стороны налоговых органов и общества в целом. Эффективность борьбы с теневой экономикой зависит от разработки и использования комплексных стратегий, включающих риск-ориентированные подходы, а также развития механизмов эффективного взаимодействия между различными контролирующими органами. Только таким образом можно достичь сокращения присутствия теневой экономики и обеспечения более справедливого и эффективного функционирования налоговой системы.

Предложенный автором методический подход к проведению выездной налоговой проверки может быть использован на практике, причем, он представляет интерес не только для налоговых органов, но и для иных лиц, занимающихся контрольной деятельностью, в том числе для самих налогоплательщиков.

Литература

1. Фадейкина Н. В., Брюханова Н. В., Коновалов В. Е. Ненаблюдаемая экономика: генезис теории, финансовых и нефинансовых методов оценивания; возможности статистического учета и анализа // Сибирская финансовая школа. 2017. № 6 (125). С. 34-43.
2. Гаджиев Н. Г., Коноваленко С. А., Трофимов М. Н. Теневая экономика как фактор дестабилизации экономической безопасности государства // Теневая экономика. 2021. Т. 5, № 3. С. 167-182. DOI: 10.18334/tek.5.3.112799
3. Киреенко А. П., Невзорова Е. Н. Карта научных исследований в сфере теневой экономики и уклонения от уплаты налогов // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2019. № 46. С. 46-59.
4. Qin J., Lin J. & Xin Y. Corporate tax avoidance: The impact of performance above aspiration and CEO experience // Asia Pacific Journal Management. 2023. DOI: 10.1007/s10490-023-09912-6
5. Elbannan M. A., Farooq O. Do more financing obstacles trigger tax avoidance behavior? Evidence from Indian SMEs // Journal of Economics and Finance. 2020. Vol. 44. PP. 161–178. DOI: 10.1007/s12197-019-09481-9
6. Бобошко Н. М., Кузьмин Е. А. Российская теневая экономика в аспекте национальной экономической безопасности страны // Инновационное развитие экономики. 2022. № 1-2 (67-68). С. 354-357. DOI: 10.51832/2223798420221-2354
7. Blaufus K., Reineke J., Trenn I. Perceived tax audit aggressiveness, tax control frameworks and tax planning: an empirical analysis // Journal of Business Economics. 2023. Vol. 93. PP. 509-557. DOI: 10.1007/s11573-022-01116-6
8. Константинова Д. М., Данилов Д. О. Дробление бизнеса как налоговое преступление // Уголовное право. 2018. № 5. С. 22-28.
9. Биленко К. С. Актуальные проблемы «дробления бизнеса» при реорганизации юридического лица // Человек. Социум. Общество. 2023. № S4. С. 202-206.
10. Соломина Е. С., Петрова Л. П. Дробление бизнеса как угроза экономической безопасности государства // Актуальные научные исследования в современном мире. 2019. № 5-7 (49). С. 108-113.
11. Donelson D. C., Glenn J. L., Yust C. G. Is tax aggressiveness associated with tax litigation risk? Evidence from D&O Insurance // Review of Accounting Studies. 2022. Vol. 27, PP. 519-569. DOI: 10.1007/s11142-021-09612-w
12. Belnap A., Hoopes J. L., Maydew L. E., Turk A. Real effects of tax audits // Review of Accounting Studies. 2024. Vol. 29. PP. 665–700. DOI: 10.1007/s11142-022-09717-w

Сведения об авторе

Житаев Виктор Владимирович – аспирант Новосибирского государственного университета экономики и управления «НИНХ», заместитель начальника отдела выездных проверок № 1 Межрайонной ИФНС № 23 по Новосибирской области, Новосибирск, Российская Федерация.
E-mail: Zhitaev86@mail.ru

TAX CONTROL AS A TOOL TO CURB THE SHADOW ECONOMY

V. Zhitaev

Novosibirsk State University of Economics and Management,
Novosibirsk, Russia

Subject. Numerous scientific works in the field of tax administration are devoted to the problems of tax regulation, the imperfections of current tax legislation, as well as the identification of the causes of the functioning of the shadow economy and ways of tax evasion. However, the issues of economic security of the state and tax control in its provision have been little studied today, despite the entry into force in the legal field more than six years ago of the Decree of the President of Russia dated May 13, 2017 No. 208 "On the Strategy of Economic Security of the Russian Federation for the period up to 2030". Thus, the object of the study is tax control, the subject is the effectiveness of on-site tax control as a factor in identifying and suppressing shadow activities in order to ensure the economic security of the country and its public legal entities.

Purposes. To summarize approaches to the definition of the term "shadow economy", to distinguish methods for identifying factors of business fragmentation and optimizing the tax burden. Based on the data obtained, we propose an approach to the tax administration process that allows us to quickly respond to "risk signals" in the process of selecting candidates for tax control measures and further conducting tax audits, with a high probability of their effectiveness.

Relevance. Tax control is an important regulator of the economic security of the state. The issues of its improvement in order to increase its efficiency and effectiveness have been important at all times. Currently, issues

related to the shadow economy are one of the urgent problems affecting the economic development of the country and the functioning of tax systems. Understanding the term "shadow economy" and developing effective counteraction methods are important for tax authorities and society as a whole.

Methodology. In the existing conditions of the study, the analysis of the database of tax authorities is carried out (without providing information about taxpayers), the analysis of judicial practice, and methods of logical and statistical analysis are also used. Thus, in the course of the study, the works of foreign and domestic authors were analyzed in order to study the terms "shadow economy" and "business fragmentation". The data of statistical reporting of tax authorities are analyzed, the dynamics of efficiency and effectiveness of on-site tax control are analyzed. The arbitration practice of court cases on the application of business fragmentation schemes by taxpayers has been studied and analyzed, which made it possible to identify a number of distinctive features of business fragmentation from its optimization in order to ensure the sustainable development of organizations (taxpayers) and, based on these indicators, propose a methodology for identifying tax evasion schemes in order to select candidates for on-site tax control.

Conclusions. The conducted research allows us to develop the theoretical aspects of such concepts as "shadow economy" and "business fragmentation". Having analyzed the works of domestic and foreign researchers, the author substantiates his definition of the concept of "business fragmentation". The author provides a system of the most significant indicators that can be fully taken as the basis for risk benchmarks signaling the use of fictitious tax optimization schemes by the taxpayer.

Keywords: tax control, shadow economy, business fragmentation, risk-based approach, on-site tax audits, economic security.

References

1. Fadeikina N. V., Bryukhanova N. V., Konovalov V. E. The unobservable economy: the genesis of theory, financial and non-financial valuation methods; possibilities of statistical accounting and analysis, *Sibirskaya finansovaya shkola*, 2017, No. 6 (125), pp. 34-43. (In Russ.).
2. Gadzhiev N. G., Konovalenko S. A., Trofimov M. N. The shadow economy as a factor of destabilization of the economic security of the state, *Tenevaya ekonomika*, 2021, Vol. 5, No. 3, pp. 167-182. (In Russ.). DOI: 10.18334/tek.5.3.112799
3. Kireenko A. P., Nevzorova E. N. A map of scientific research in the field of the shadow economy and tax evasion, *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika*, 2019, No. 46, pp. 46-59. (In Russ.).
4. Qin, J., Lin, J., and Xin, Y. Corporate tax evasion: The impact of performance over CEO aspirations and experience. *Asia Pac J Manag* (2023). <https://doi.org/10.1007/s10490-023-09912-6>
5. Elbannan M.A., Farooq O. Do more financing obstacles trigger tax avoidance behavior? Evidence from Indian SMEs. *J Econ Finan* 44, 161–178 (2020). <https://doi.org/10.1007/s12197-019-09481-9>
6. Boboshko N. M., Kuz'min E. A. The Russian shadow economy in the aspect of national economic security of the country, *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki*, 2022, No. 1-2 (67-68), pp. 354-357. (In Russ.). DOI: 10.51832/2223798420221-2354
7. Blaufus, K., Reineke, J. & Trenn, I. Perceived tax audit aggressiveness, tax control frameworks and tax planning: an empirical analysis. *J Bus Econ* 93, 509–557 (2023). <https://doi.org/10.1007/s11573-022-01116-6>
8. Konstantinova D. M. Danilov D. O. Fragmentation of a business as a tax crime, *Ugolovnoe pravo*, 2018, No. 5, pp. 22-28. (In Russ.). Available at: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=38491575> (date of access: 03.13.2024).
9. Bilenko K. S. Current problems of "business fragmentation" during the reorganization of a legal entity, *Chelovek. Sotsium. Obshchestvo*, 2023, No. 4, pp. 202-206. (In Russ.). Available at: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=59721983> (date of access: 03.13.2024).
10. Solomina E. S. Petrova L. P. Fragmentation of business as a threat to the economic security of the state, *Aktual'nye nauchnye issledovaniya v sovremennoy mire*, 2019, No. 5-7 (49), pp. 108-113. (In Russ.). Available at: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=41382775>
11. Donelson, D.C., Glenn, J.L. & Yust, C.G. Is tax aggressiveness associated with tax litigation risk? Evidence from D&O Insurance. *Rev Account Stud* 27, 519–569 (2022). <https://doi.org/10.1007/s11142-021-09612-w>
12. Belnap, A., Hoopes, J.L., Maydew, E.L. et al. Real effects of tax audits. *Rev Account Stud* 29, 665–700 (2024). <https://doi.org/10.1007/s11142-022-09717-w>

About the author

Viktor V. Zhitaev – Postgraduate student of Novosibirsk State University of Economics and Management, Deputy Head of the Department of field inspections No. 1 of the Interdistrict Federal Tax Service No. 23 in the Novosibirsk region, Novosibirsk, Russia.
Email: Zhitaev86@mail.ru