

Пьер ТИФИН¹
Ирина Ивановна ОГОРОДНИКОВА²
Александр Александрович СТЕПАНОВ³

УДК 336.2

ЗОНЫ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ И СПЕЦИФИКА НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ В РОССИИ И ФРАНЦИИ ПРИ ВЗИМАНИИ НДС

¹ доктор юридических наук, профессор публичного права,
декан факультета права, экономики и управления,
Университет Лотарингии (г. Мец, г. Нанси, Франция)
pierre.tifine@univ-lorraine.fr

² кандидат социологических наук,
доцент кафедры экономики и финансов,
Финансово-экономический институт,
Тюменский государственный университет
i.i.ogorodnikova@utmn.ru

³ аспирант, факультет права, экономики и управления,
Университет Лотарингии (г. Мец, г. Нанси, Франция)
daistipuhu@gmail.com

Аннотация

Преобладание косвенного налогообложения при формировании доходов федерального бюджета в Российской Федерации во многом обусловлено введением в 1992 г. налога на добавленную стоимость. К 2019 г. доля НДС в консолидированном бюджете занимала около 20%. Однако современные подходы налоговой политики при формировании бюджета разных стран по-прежнему связаны с налоговыми рисками. Рискология налогообложения изучает спектр негативных финансовых последствий как для государства, так и для налогоплательщиков, что, в свою очередь, обусловлено рядом

Цитирование: Тифин П. Зоны налоговых рисков и специфика налоговых правонарушений в России и Франции при взимании НДС / П. Тифин, И. И. Огородникова, А. А. Степанов // Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. 2020. Том 6. № 1 (21). С. 158-177.
DOI: 10.21684/2411-7897-2020-6-1-158-177

внутренних и внешних факторов. Налог на добавленную стоимость во многих странах мира занимает безусловные лидирующие позиции и является бюджетообразующим, и поэтому уклонение от уплаты НДС чревато как для экономики страны, так и для наполняемости бюджета. Цифровизация процесса налогового администрирования и применение IT-технологий позволили увеличить поступления налога на добавленную стоимость, но при этом не смогли устранить налоговые нарушения, возникающие при его исчислении и взимании. Внедрение цифровых технологий налогового администрирования усиливает позиции государства в сфере налогового контроля. Установление ставки НДС с 2019 г. до 20% как косвенного налога повлекло увеличение налогового бремени и только усилило возникновение налоговых правонарушений. Данный аспект характерен для всех стран, применяющих в своей налоговой системе налог на добавленную стоимость.

Ключевые слова

Налоговые риски, налоговые правонарушения, штрафы, налог на добавленную стоимость, НДС, налоговое администрирование.

DOI: 10.21684/2411-7897-2020-6-1-158-177

Введение

Развитие налоговой системы Российской Федерации с 1991 г. претерпевает существенные изменения. Налоговые реформы нацелены на соблюдение социальной справедливости в налогообложении, экономическое стимулирование предпринимательской деятельности, рост доходной базы бюджетов. Источники возникновения налоговых рисков, их описание, разграничение, степень влияния на социально-экономическое и политическое развитие общества изучаются и дискутируются учеными, экономистами, юристами, социологами, работниками налоговых органов в разных странах. Классификация бюджетных рисков, в частности риска снижения платежеспособности налогоплательщиков, представлена в научных трудах В. В. Гамукина [3, 4]. Детальный анализ определений налоговых рисков, источников их возникновения и их последствий для бизнеса проведен Л. И. Гончаренко в ряде научных статей [5].

Влияние государственной налоговой политики и аспекты ее трансформации последнего десятилетия изучаются в исследованиях И. А. Майбунова, Ю. Б. Иванова, Л. И. Гончаренко и др. [6, 9, 10]. Налоговые органы неоднократно выступали с инициативой проведения жесткого налогового контроля и применения превентивных мер по снижению налоговых рисков непоступления налоговых платежей [15, 16]. Уже при заполнении налоговых деклараций можно выявить и проверить контрольные соотношения, позволяющие предотвратить налоговые правонарушения.

Выявлению налоговых нарушений способствует цифровизация налогового администрирования. Применение цифровых технологий усиливает налоговый контроль

в целях противодействия уклонению от уплаты налогов, и тем самым реализуется фискальная составляющая государственной налоговой политики [13].

Методы

При написании данной работы использовались: сравнительный анализ эмпирических данных, экономико-статистические методы для оценки различных количественных и качественных показателей налогового администрирования налога на добавленную стоимость.

Информационной базой послужили статистические и информационные материалы государственных органов Российской Федерации (Министерства финансов, Федеральной службы государственной статистики, Министерства экономического развития, Федеральной налоговой службы), а также аналитические отчеты об итогах социально-экономического развития России.

Исследование базируется на гипотезе: возникновение налоговых рисков бюджетобразующего налога на добавленную стоимость негативно отражается на экономике страны и косвенно влияет на всех налогоплательщиков. Цель данной работы заключается в обозначении зон налоговых рисков при уклонении от уплаты НДС, а также типичных нарушений при его налоговом администрировании. Изучение правовых и экономических аспектов налогового администрирования НДС, в том числе зарубежного опыта и его адаптации к российским реалиям, позволит снизить налоговые риски повторных возникновений налоговых правонарушений и в дальнейшем предотвратит сам факт уклонений от уплаты и минимизации налога, что и будет являться элементом научной новизны.

Объект исследования — налоговые нарушения при исчислении налога на добавленную стоимость. Для повышения качества результатов исследования были выбраны те критерии анализа, которые позволяют получить достоверную информацию. Особое внимание уделяется текущему состоянию базы аналитических данных, которые, в частности, предоставлены в открытом доступе налоговыми службами России и Франции.

Таким образом, изучение налоговых рисков охватывает систему знаний, включающую правовые, экономические, гносеологические и другие научные подходы, частные и специальные методы исследования.

Результаты

На современном этапе развития экономики, особенно после того, как была подписана директива Совета Европейского союза в апреле 1967 г., налог на добавленную стоимость (НДС) считается основным косвенным налогом в мире [27, 30, 32]. В частности, НДС составляет около одной пятой от общего объема налоговых поступлений во всем мире. Так, например, по состоянию на 2018 г. из 193 стран с полным членством в ООН 166 используют НДС, в их числе все члены Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), за исключением Соединенных Штатов, где используют систему налога с продаж (рис. 1).

Механизм расчета налога на добавленную стоимость кардинально отличается от общепринятых правил исчисления. Специфика заключается в том, что учитываются материальные интересы как производителя, так и потребителя товаров, работ или услуг. В результате применения НДС конечный потребитель товара, работы или услуги уплачивает продавцу налог со всей стоимости приобретаемого им блага, однако в бюджет эта сумма начинает поступать заранее, до конечной реализации, т. к. налог с добавленной стоимости приобретенного сырья, работы и/или услуги, необходимых для производства, уплачивает в бюджет каждый, кто участвует в их производстве на различных стадиях.

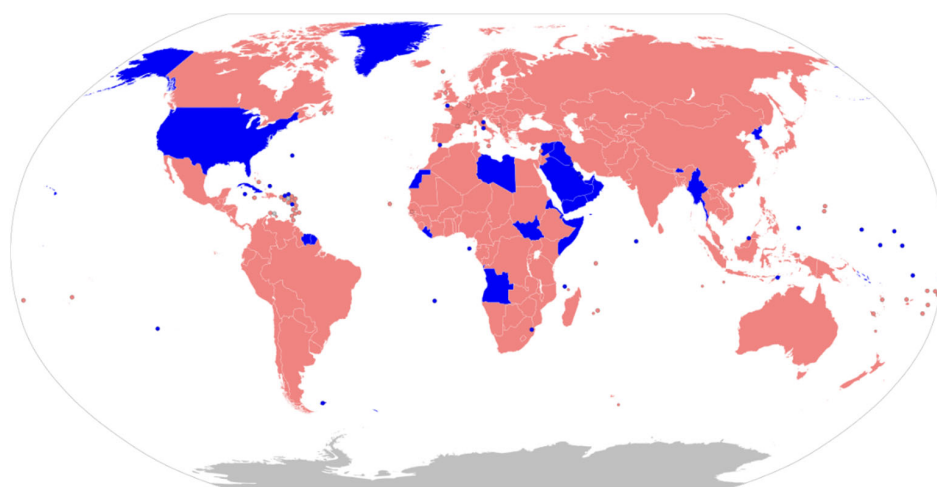


Рис. 1. Карта стран и территорий — плательщиков НДС

Примечания:
синий цвет — НДС не применяется;
красный цвет — НДС применяется.

Источник: [32].

Fig. 1. Map of countries and territories that pay VAT

Notes:
blue — no VAT;
red — VAT.

Source: [32].

Налог на добавленную стоимость относится к группе косвенных налогов и имеет специфические особенности налогового администрирования:

- расширенную базу налогоплательщиков;
- высокий уровень собираемости налога;
- использование электронного документооборота;
- применение IT-технологий в налоговом контроле.

Изменения в расчете НДС напрямую влияют на его собираемость и на налоговую нагрузку.

Исходя из доклада Федеральной налоговой службы (ФНС) России за 2019 г., по предварительной оценке Росстата ВВП вырос на 1,3% (в 2018 г. — на 2,5%). В консолидированном бюджете, по данным ФНС России, НДС стабильно занимает ведущие позиции практически с момента его введения. Рост поступлений налога на добавленную стоимость в абсолютном выражении оказался больше на 683,2 млрд руб. по сравнению с аналогичным периодом 2018 г. и был обеспечен за счет:

- 1) законодательного фактора (+262 млрд руб. — повышение основной ставки НДС до 20%);
- 2) экономических факторов (+207,3 млрд руб., включая прирост поступлений по компаниям нефтегазового сектора; +106,3 млрд руб. в связи с ростом средней цены на нефть на внутреннем рынке);
- 3) структурных и временных факторов (+51,2 млрд руб.), в том числе:
 - перехода ряда крупнейших налогоплательщиков на заявительный порядок возмещения НДС и фактическое возмещение: в I квартале 2018 г. — за два налоговых периода, в I квартале 2019 г. — за один налоговый период (+43,7 млрд руб.);
 - прироста поступлений в банковском секторе за счет получения крупных агентских вознаграждений в IV квартале 2018 г. и I квартале 2019 г. (+7,5 млрд руб.);
- 4) остального прироста, который обеспечен за счет налогового администрирования (+118 млрд руб.) [21].

Поступление администрируемых ФНС России доходов (в млрд руб.) в консолидированный бюджет России в январе — сентябре 2019 г. (нарастающим итогом) отражено на рис. 2.

Своеобразный механизм расчета налога на добавленную стоимость по-прежнему вносит сложности для налогоплательщика при его исчислении, что выражается в налоговых нарушениях и уклонении от его уплаты, а значит, создает налоговые риски.

При анализе деятельности налоговых органов по проведению налогового контроля в рамках осуществления выездных налоговых проверок выяснилось, что в Тюменской области преобладают налоговые нарушения по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ), НДС и налогу на прибыль (рис. 3). В результате в регионе за 2019 г. было дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени) на сумму 1,7 млрд руб., а в целом по России — около 300 млрд руб. [21].

Первый этап в борьбе с теневой экономикой и прозрачностью расчетов по налогу на добавленную стоимость ознаменовался введением на законодательном уровне формы налоговой декларации по НДС, включающей книги покупок и продаж, необходимые для расчета налога с детализированной информацией по каждому контрагенту. Полученный результат превзошел все ожидания: рост налоговых поступлений от НДС превысил рост ВВП, а также увеличилась доля НДС.

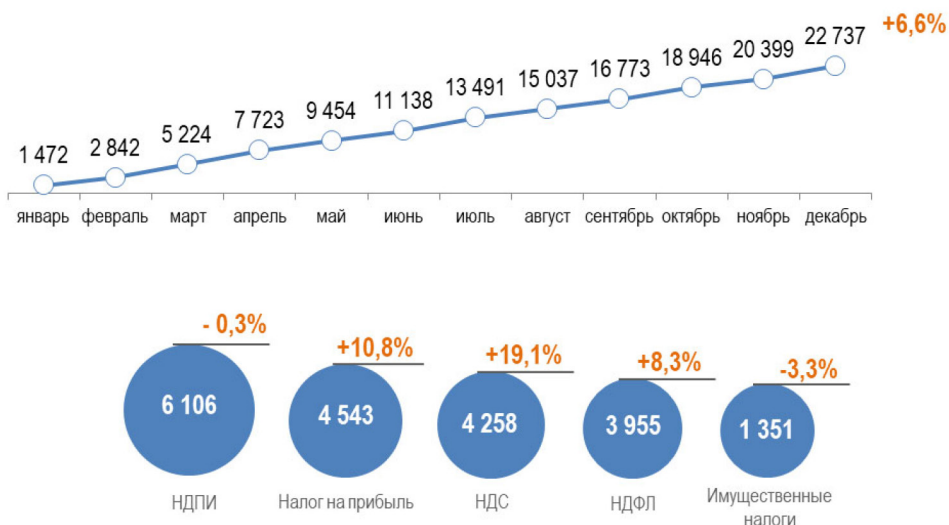


Рис. 2. Структура и динамика налоговых платежей за 2019 г.

Источник: [21].

Fig. 2. Structure and dynamics of tax payments for 2019

Source: [21].

Количество выявленных нарушений при проведении выездных налоговых проверок

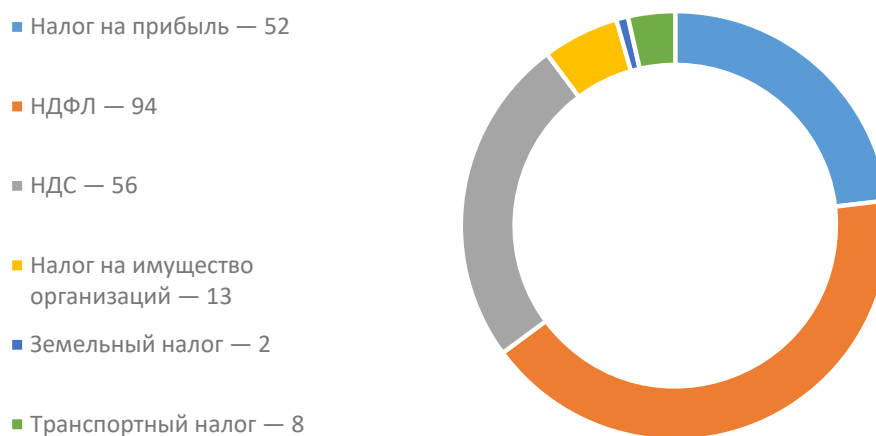


Рис. 3. Структура налоговых нарушений выездных налоговых проверок в Тюменской области за 2019 г.

Источник: [18].

Fig. 3. Structure of tax violations of field tax audits for 2019 in the Tyumen Region

Source: [18].

Исследуя налоговые нарушения при взимании налога на добавленную стоимость, можно определить следующие зоны налоговых рисков, связанные с сокрытием и неуплатой:

- 1) дробление бизнеса, что наиболее характерно для предприятий среднего и крупного бизнеса;
- 2) применение специальных налоговых режимов, позволяющих избежать начисление налога на законных основаниях, что характерно для предприятий малого бизнеса и индивидуальных предпринимателей;
- 3) нулевая ставка при исчислении налога на добавленную стоимость (в частности, правомерность ее применения);
- 4) нетривиальность механизма расчета налога с возможностью применения дифференцированности налоговых ставок;
- 5) необоснованное заявление налоговых вычетов, наличие криминальных (несуществующих) сделок.

Франция постепенно привыкала к налогу на добавленную стоимость и время от времени трансформировала его под социально-экономическую и политическую ситуацию. В период с 2009 г. НДС в сумме начисленных налогов стабильно занимает первое место и высокую долю в пределах 35-38% (таблица 1).

Таблица 1

Сравнительные показатели по НДС, %

Table 1

Comparative indicators for value added tax, %

Показатели	Россия				Франция			
	2009	2013	2015	2018	2009	2013	2015	2018
Доля НДС в общей сумме налоговых начислений	28,16	22,99	24,15	18,02	36,19	35,73	38,01	37,12
Доля налоговых нарушений по НДС	44,00	44,00	44,00	33,50	—	12,00	10,00	11,00

Источник: рассчитано на основании данных аналитики и статистики Федеральной налоговой службы (ФНС) России и годовых отчетов Главного управления государственных финансов (DGFIP) Франция [18, 22, 28].

Source: calculated based on analytical data and statistics of the RF Federal Taxation Service (FTS) and annual reports of the French General Directorate of Public Finance (DGFIP) [18, 22, 28].

В рамках проведения только камеральных проверок в период с января по сентябрь 2019 г. суммы возмещения НДС, восстановленные вышестоящими налоговыми органами и арбитражными судами после признания их необоснованными налоговыми органами, составили 1,4 млрд руб. [17, 18].

Типичные нарушения, выявляемые при проведении камеральной проверки по налогу на добавленную стоимость, максимально объединены в наиболее распространенные (но не исключающие и другие нарушения) и представлены в таблице 2.

Таблица 2

Table 2

Налоговые нарушения при исчислении и взимании НДС в России

Tax violations in the calculation and collection of VAT in Russia

№	Суть нарушения	Норма Налогового кодекса
1	Занижение налоговой базы: — налоговая база не скорректирована в соответствии с рыночной ценой; — не отражено имущество, переданное безвозмездно; — не отражены суммы предварительной платы	ст. 146, ст. 153 пп. 2 п. 1 ст. 146 ст. 154
2	Неправомерное начисление, неуплата и освобождение от НДС: — не начислен НДС по товарам, работам и/или услугам, переданным для собственного потребления, расходы по которым не относятся к прибыли; — организация, которая не является плательщиком НДС, выставила покупателю счет-фактуру с выделенной суммой НДС, но не уплатила эту сумму в бюджет; — применение нулевой ставки НДС без подтверждающих документов	пп. 2 п. 1 ст. 146 п. 5 ст. 173 ст. 149
3	Неправомерное применение или завышение налоговых вычетов: — применение вычетов в отношении услуг, приобретенных для деятельности, которая освобождена от НДС; — отсутствие документов по приобретению товаров, работ, услуг; — применение вычетов по операциям с ненадежными контрагентами (документы содержат недостоверную информацию, сделка имеет признаки фиктивной); — необоснованное применение вычетов по экспортным операциям при отсутствии пакета соответствующих документов	п. 2 ст. 149, п. 2 ст. 170 п. 1 ст. 172 п. 2 ст. 169; п. 1, 2 ст. 171; п. 1 ст. 172 п. 3 ст. 172
4	Невосстановление сумм НДС: — организации переходят на применение специальных налоговых режимов; — происходит реализация товара, за который ранее перечислялась предоплата, и вычет по НДС уже принимался к вычету	— —
5	Отсутствие раздельного учета	—
6	Неправомерное применение льготной налоговой ставки	—

Наибольший процент по выявленным налоговым нарушениям относится к неправомерному применению либо завышению налоговых вычетов, несмотря на то, что уже на стадии приема налоговой декларации налоговые органы могут зафиксировать данное нарушение.

Налоговые нарушения при исчислении и взимании НДС, характерные и для Франции (родоначальницы введения налога на добавленную стоимость), представлены в таблице 3.

Таблица 3

Table 3

Типология налоговых правонарушений и санкций во Франции

Typology of tax offences and sanctions in France

Налоговые обязанности	Содержание	Просрочка	Норма Налогового кодекса (ст.)
1	2	3	4
Подача налоговой декларации	— Надбавка 10% при отсутствии официального уведомления о необходимости подачи декларации или когда документ был подан в течение 30 дней после получения официального уведомления; — Надбавка 40%, если документ не был подан в течение 30 дней после получения официального уведомления; — Штраф 150 евро за каждую декларацию в случае отсутствия налога к уплате. Штраф не взимается, если документ был подан в течение 30 дней после получения официального уведомления и это первое подобное нарушение налогоплательщика за данный и три предыдущих налоговых периода	Аналогично отсутствию	1728-1, 1729 А, 1729 В, 1729 В-1
Подача декларации через интернет	— Надбавка 0,2%; — Если декларация, поданная с помощью электронных средств, не приводит к уплате налога, применяется штраф в размере 15 евро за каждый документ. Штраф не может быть меньше 60 евро и больше 150 евро	—	1738-1
Выдача счетов-фактур	Штраф в размере 50% от сокрытой суммы. Штраф снижается до 5%, если операция была отражена в бухгалтерской отчетности	—	289, 1737-I-3, 1737-II
Выписывание счетов по НДС	Сумма сокрытого налога подлежит полной выплате + надбавка 10% + пени	Надбавка 10% + пени	1728-1, 1721-III

Окончание таблицы 2

Table 2 (end)

1	2	3	4
Обратный платеж НДС	<p>— Когда для данной операции организация, ответственная за уплату НДС и уполномоченная вычитать его, не указывает налог, подлежащий уплате в декларации, это приводит к наложению штрафа в размере 5% от вычитаемой суммы;</p> <p>— Остальные организации обязаны оплатить 100% неуплаченного налога + надбавку 10% в случае отсутствия официального уведомления о необходимости подачи декларации или когда документ был подан в течение 30 дней после получения официального уведомления;</p> <p>— Надбавка 40%, если документ не был подан в течение 30 дней после получения официального уведомления</p>	<p>В случае, если организация самостоятельно исправит декларацию до получения предупреждения от администрации, указанный штраф в 5% не применяется</p>	<p>1788 А, 1727-III, 1729 А, 1729, 1728-I</p>

Источник: [5, 12, 13].

Source: [5, 12, 13].

Обратный платеж НДС возникает в случае, когда поставщик услуг или продавец, учрежденный за пределами Франции, обязан выставлять счета на свои товары или услуги без налога, указывая в счете, что НДС должен быть оплачен клиентом, уплачивающим НДС во Франции.

Также есть определенные дополнения, увеличивающие суммы штрафов при выявлении налогового нарушения. В случае, если налогоплательщики препятствуют уплате налога, при выявлении в предоставленной налоговой декларации упущений или неточностей накладывается штраф в размере 15 евро за упущение или неточность, при этом общая сумма штрафов, применяемых к документам, подлежащим одновременному представлению, не может быть менее 60 или более 10 000 евро.

В случае ошибки, исправление которой (путем подачи корректирующей декларации) приводит к дополнительной уплате НДС (включая случаи возврата НДС, возмещение которого было получено ненадлежащим образом), санкция заключается в следующем: 100% недостачи казначейства + 10% надбавка + пени. Но санкции будут увеличены до 40% для преднамеренных нарушений и до 80% при выявлении налоговых махинаций.

При предоставлении некорректной счет-фактуры взимается штраф в размере 15 евро за каждое упущение или неточность, но не более одной четверти от предъявленной суммы счет-фактуры [23, 24, 31].

За несвоевременную уплату налогов и штрафных санкций предъявляются пени [29]. Рассчитанные пени сами по себе не являются штрафом. Их цель состоит в том, чтобы компенсировать ущерб, понесенный Казначейством Франции

из-за несвоевременного поступления налоговых платежей, и окончательно они рассчитываются только с даты фактической уплаты налога.

Несмотря на то, что налоговое администрирование по НДС во Франции осуществляется очень давно, процент налоговых правонарушений при исчислении и взимании налога сохраняется на уровне 10-12% (тем не менее это значительно ниже, чем в России — таблица 1), суммы штрафов неоднозначны и варьируются в зависимости от налогового правонарушения. Сами по себе европейские стандарты четко классифицируют налоговые элементы, влияющие на привлечение к ответственности:

- история четырех лет, предшествовавших году совершения преступления;
- STIRON (Système de Traitement intégré Impôts et Recouvrement; Интегрированная система обработки налогов и сборов) — расчетный счет (оценка соблюдения депозитных обязательств и платежных обязательств);
- STIRON-взыскание (в том числе письма-напоминания и предыдущие заказы на взыскание);
- STIR-обязательства по НДС (декларации, данные клиентов, заявления, напоминания и задачи).

При привлечении к ответственности и назначении штрафа учитываются следующие факторы, которые приведены в таблице 4.

Таблица 4

Факторы, влияющие на привлечение к налоговой ответственности и сумму штрафа

Table 4

Factors affecting tax liability and the amount of the fine

Должностные обязанности	Гуманитарные и социальные проблемы	Материальное положение	Финансовое положение
<ul style="list-style-type: none"> — Небрежное отношение к налоговым обязательствам; — Отсутствие соответствующих ответов на вопросы налоговой службы; — Умышленное искажение фактов и т. п. 	<ul style="list-style-type: none"> — Тяжелая болезнь подчиненного или члена его семьи; — Дети с инвалидностью (в том числе тяжелой); — Несчастный случай 	<ul style="list-style-type: none"> — Мошенничество со стороны близких родственников или сотрудников; — Самоорганизующееся банкротство 	<ul style="list-style-type: none"> — Владение имуществом при полной несостоятельности; — Безнадежное бремя задолженности без возможности улучшения; — Выплата штрафа может привести к банкротству

Также существует неограниченный список аргументов, которые могут сыграть в пользу налогоплательщика при принятии решения о привлечении к ответственности:

- субъект подает свои заявления вовремя;
- налогоплательщик признает, что ошибся, изменив свое заявление спонтанно, до любого вмешательства администрации;

- у подчиненного еще никогда не было специального счета;
- все товары и услуги с НДС были обработаны;
- аргументы, приводимые субъектом, указывают на исключительные обстоятельства;
- облагаемый налогом всегда платит в срок;
- имеются технические проблемы в приложении Intervat;
- это первый случай, когда облагаемый налогом получает штраф за преступление такого рода;
- было произведено несколько платежей и т. д.

Суммы штрафов могут варьироваться и зависеть от ряда обстоятельств.

В пресс-релизе, опубликованном на сайте Европейской комиссии 4 сентября 2015 г., был обнаружен растущий разрыв в сборе НДС внутри Европейского союза. Разрыв НДС определяется как «общая разница между ожидаемым доходом по НДС и суммой фактически собранной». Озвучивается сумма потери НДС, оцененной в 168 млрд евро по всей Европе [31]. В этом конкретном контексте комиссия напомнила государствам-участникам о необходимости принятия на национальном уровне «более жесткой позиции в отношении уклонения от уплаты налогов» и обеспечения соблюдения более жестких налоговых правил. Во Франции налоговые законы, принятые в последние годы, как правило, увеличивают полномочия налоговой администрации по борьбе с налоговым мошенничеством и ужесточению применяемых штрафных санкций.

Согласно особенностям европейского законодательства по НДС, штрафы традиционно подразделяются на пропорциональные и непропорциональные. Эти штрафы по-прежнему подразделяются на две категории: юридические и сокращенные административные. Обе категории налагают юридические обязанности, т. к. простого материального нарушения закона, в принципе, достаточно, и нет необходимости проверять, хотел ли облагаемый налогом обойти налоговое законодательство.

Законные пропорциональные штрафы (ст. 70, п. 1-3 кодекса НДС) определяются как процент от суммы налога. Эти штрафы применяются только в том случае, если правонарушения были совершены с целью уклонения от уплаты и сокрытия налогов. В данном случае уместно применить такое понятие как «несоразмерные штрафы» — эти штрафы являются единовременной суммой. С 1 июля 2012 г. единовременная сумма штрафов составляет от 50 до 5 000 евро [26].

Законные непропорциональные штрафы применяются, если преступление было совершено с целью уклонения от уплаты налога. Таким образом, высшая сумма штрафа, предусмотренная за это преступление, будет удвоена, не превышая суммы 5 000 евро за преступление.

Рассматривая налоговые правонарушения, Суд Европейского союза подчеркнул в ряде недавних постановлений, что основной принцип нейтралитета НДС требует, чтобы вычет налога предоставлялся при исполнении материальных условий, даже если некоторые формальные условия были не выполнены. Эта судебная практика подтверждает принцип «преобладания существа над формой»

при осуществлении права на вычет (решение Senatex Sarl (дело с-518/14 от 15.09.2016, п. 38), решение Barlis (дело с-516/14 от 15.09.2016, п. 42) и решение Trawertyn (дело с-280/10 от 01.03.2012, п. 41)) [26].

В Com.IR 92, 444/24 [26] в качестве примера приводится перечень случаев, когда нет сомнений в намерении уклониться от уплаты налогов:

- лицо, облагаемое налогом, намеренно или неоднократно не может представить свое заявление;
- облагаемое налогом лицо отказывается предоставить запрашиваемую информацию или подтверждающие документы во время проверки;
- субъект производит документы, книги или выписки, которые были подделаны в результате изъятий, изменений, стенограмм и т. д.;
- сокрытие определенных облагаемых налогом источников дохода, профессий, видов деятельности или деятельности, приносящих доход, или определенных доходов с помощью ложных бухгалтерских учетов или путем умышленно неполной или неправильной отчетности;
- повторение ранее совершенного преступления, если облагаемое налогом лицо в момент совершения нового преступления знало об увеличении ущерба, который был нанесен в связи с предыдущим преступлением;
- упущения или неточности бухгалтера либо налогового консультанта в собственной налоговой декларации.

Отдельно прописываются обстоятельства, которые можно считать форс-мажорными:

- 1) внезапное заболевание с госпитализацией при условии соблюдения следующих условий:
 - имеются доказательства в виде медицинского освидетельствования;
 - длительная госпитализация, по крайней мере, в течение периода, когда должно было быть выполнено обязательство;
 - смерть подчиненного;
- 2) пожар, наводнение, кража, повлекшая утрату документов, при наличии доказательств утраты (например, заявление пожарной страховки или заявление в Фонд бедствия, протокол полицейского управления и т. п.).

Субъект, ссылающийся на форс-мажор, должен, помимо самого факта форс-мажорной ситуации, также доказать причинную связь между этим исключительным обстоятельством и наказуемым преступлением.

Суммы штрафов могут варьироваться и зависеть от ряда обстоятельств (таблица 5).

Исключения допускаются, во-первых, в случае форс-мажорных обстоятельств, во-вторых, если в запросе в качестве аргумента указывается, что отсутствующая декларация была введена через приложение Intervat. Во втором случае штраф может быть передан за первое нарушение при следующих условиях:

- 1) НДС был уплачен вовремя и поэтому не представлял собой финансового ущерба для казны;
- 2) имел место ряд обстоятельств, вызванных следующими факторами:

- субъект (или его агент) сам предъявляет доказательства, которые он подал через приложение Intervat, предоставляя подтверждение о получении (простого утверждения недостаточно);
- если в запросе в качестве аргумента вызывается «попытка подачи» (например, декларация, отклоненная Центром приема), применяются правила предыдущего пункта.

Что касается штрафов, связанных с налоговой декларацией за период, который полностью наступает после даты фактического прекращения, то применяется общее правило, согласно которому такие штрафы больше не могут быть наложены.

Таблица 5

Table 5

Примерный перечень штрафов за налоговые нарушения по НДС

A sample list of fines for tax violations for VAT

Вид нарушения	Сумма штрафа, евро		
	1-е нарушение	2-е нарушение	3-е нарушение
Непредставление налоговых деклараций	250	500	500
Несвоевременное предоставление налоговых деклараций	25 (макс. 250)	50 (макс. 500)	50 (макс. 500)
Неуплата налога	15% от суммы начисленного НДС		

Выводы

При изучении налоговых рисков особое внимание уделено феномену самого налогоплательщика и формированию его гражданской позиции [1, 14]. Исследовано налоговое поведение, налоговая культура в процессе интеллектуализации общества, что проецирует снижение или полное отсутствие злостных налоговых нарушений. Налогоплательщики — юридические лица, заинтересованные в финансовом благополучии и личной свободе, — рассчитывают налоговую нагрузку исходя из действующего законодательства и отслеживают возникновение налоговых рисков с целью предупреждения негативных последствий налоговых правонарушений [2, 8, 19, 20].

Частично европейские стандарты при выявлении налоговых правонарушений уже внедрены в российскую практику. Объединенные усилия по налоговому администрированию НДС приводят к гармонизации исчисления и взимания налога на добавленную стоимость в разных странах, тем самым нивелируя налоговые риски для государства и налогоплательщика в международной практике.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Антипина Н. Л. Социально-экономические проблемы интеллектуализации общества / Н. Л. Антипина, А. В. Калинина, С. М. Моор // Вестник Сургутского государственного университета. 2019. № 4 (26). С. 7-14.

2. Бакша Н. В. Управление рисками: учеб. пособие / Н. В. Бакша. Тюмень: Изд-во Тюменского государственного университета, 2010. 259 с.
3. Гамукин В. В. Комбинаторика рисков бюджетной системы / В. В. Гамукин // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2015. № 19 (379). С. 18-26.
4. Гамукин В. В. Снижение платежеспособности налогоплательщиков как фактор бюджетного риска / В. В. Гамукин // Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. 2017. Том 3. № 1. С. 223-237.
5. Гончаренко Л. И. Налоговые риски: теория и практика управления / Л. И. Гончаренко // Финансы и кредит. 2009. № 2 (338). С. 2-11.
6. Гончаренко Л. И. Основные риски государства при изменении налогового законодательства в отношении крупнейших налогоплательщиков / Л. И. Гончаренко, Н. Г. Вишневецкая, В. И. Голишевский // Налоговая политика и практика. 2016. № 4 (160). С. 52-61.
7. Данные по формам статистической налоговой отчетности // Официальный сайт Федеральной налоговой службы России. URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/
8. Лазутина Д. В. Налоговая нагрузка и методы ее расчета: дис. ... канд. экон. наук / Д. В. Лазутина. Тюменский государственный университет. Тюмень, 2005.
9. Майбуров И. А. Методологические аспекты учета вклада теневой экономики в расчетах налоговой нагрузки / И. А. Майбуров // Аудиторские ведомости. 2012. № 9. С. 50-62.
10. Майбуров И. А. Проблема уклонения от налогов: теоретический анализ, изучение факторов и последствий / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская // Вестник Уральского федерального университета. Серия: Экономика и управление. 2012. № 3. С. 4-15.
11. Майбуров И. А. Реформирование налоговой системы: обсуждение проблем и перспектив / И. А. Майбуров, Ю. Б. Иванов, Л. И. Гончаренко // Налоговая политика и практика. 2012. № 8 (116). С. 10-12.
12. Майбуров И. А. Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения: монография / И. А. Майбуров и др.; под ред. И. А. Майбурова, А. П. Киреевко, Ю. Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. 384 с.
13. Майбуров И. А. Цифровые технологии налогового администрирования: монография / И. А. Майбуров и др.; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2019. 263 с.
14. Моор С. М. Некоторые базовые составляющие формирования гражданского общества в условиях реального и виртуального пространства / С. М. Моор, П. К. Моор // Государство и гражданское общество: правовые проблемы взаимодействия: сборник статей Международной научно-практической конференции. 2007. С. 243-248.
15. Новосёлов К. В. Перспективы развития риск-менеджмента в налоговой сфере / К. В. Новосёлов // Экономика. Налоги. Право. 2017. Том 10. № 6. С. 29-38.
16. Новосёлов К. В. Развитие налогового контроля с учетом применения современных информационных технологий / К. В. Новосёлов // Современные информационные технологии как основа совершенствования налоговой системы. 2018. С. 149-156.

17. Новосёлов К. В. Трансформация налогового контроля НДС в условиях цифровой экономики / К. В. Новосёлов // *Инновационное развитие экономики*. 2019. № 5-1 (53). С. 188-191.
18. Отчет по форме № 2-НК по итогам 2019 года // *Официальный сайт Федеральной налоговой службы России*. https://www.nalog.ru/rn72/related_activities/statistics_and_analytics/forms/8460139/
19. Противодействие рискам мошенничества при формировании отчетности как фактор обеспечения экономической безопасности российских организаций / Л. Ф. Шилова, О. А. Кузьменко // *Инновационное развитие экономики*. 2018. № 2 (44). С. 221-224.
20. Шилова Л. Ф. Организация оценки и управление рисками как элемент системы внутреннего контроля предприятия / Л. Ф. Шилова, М. С. Узлов // *Инновационное развитие экономики*. 2018. № 2 (44). С. 198-206.
21. Эффективность работы ФНС России // *Официальный сайт Федеральной налоговой службы России*. URL: https://www.nalog.ru/rn72/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/
22. *Annuaire statistique 2018* // *Ministère de l'Action et des Comptes publics — DGFIP, données d'assiette*. URL: http://www2.impots.gouv.fr/documentation/statistiques/annuaire2018/pages_web/statistiques2018.htm
23. *CF — Infractions et sanctions — Infractions et pénalités particulières aux taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées* // *Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts*. URL: <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4370-PGP.html>
24. *Code général des impôts* // *Légifrance, le service public de la diffusion du droit*. URL: https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=E5B1A96549740B2CE14CB5E672E808EC.tplgfr41s_2?cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20200211
25. *Comment fonctionne l'autoliquidation de TVA* // *Le Journal du Net*. URL: <https://www.journaldunet.fr/management/guide-du-management/1201357-comment-fonctionne-l-autoliquidation-de-tva/>
26. *Directives pour l'application des amendes proportionnelles et non proportionnelles à la TVA* // *Service Public Federal Finance*. URL: <https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/123-politique-amende-tva-20180730.pdf>
27. *First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes* // *Official Journal of the European Communities. English Special Edition: Series I. 1967. Pp. 14-15*. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/93de7850-0dba-4bdb-a393-b09653120da6/language-en>
28. *Les rapports d'activité de la DGFIP* // *Le portail de l'Économie, des Finances, de l'Action et des Comptes publics*. URL: <https://www.economie.gouv.fr/dgfip/rapports-dactivite-dgfip>
29. *Pénalité de retard sur TVA* // *L-Expert-comptable.com*. URL: <https://www.l-expert-comptable.com/a/530050-penalite-de-retard-sur-tva.html>
30. *Qu'est-ce que la TVA?* // *Vie publique: au coeur du débat public*. URL: <https://www.vie-publique.fr/fiches/21884-quest-ce-que-la-tva-taxe-sur-la-valeur-ajoutee>
31. *Sanctions fiscales en matière de TVA en France* // *Corintax Consulting*. URL: <https://www.corintax.com/news/guide-on-vat-penalties-and-default-interests-in-france/>
32. *Value-Added Tax* // *Wikipedia, the Free Encyclopedia*. URL: https://en.wikipedia.org/wiki/Value-added_tax

Pierre TIFIN¹

Irina I. OGORODNIKOVA²

Alexander A. STEPANOV³

UDC 336.2

TAX RISK ZONES AND THE SPECIFICS OF TAX OFFENSES IN RUSSIA AND FRANCE FOR VAT

¹ Doctor of Law, Professor of Public Law,
Dean of the Faculty of Law, Economics and Management,
University of Lorraine (Metz, Nancy, France)
pierre.tifine@univ-lorraine.fr

² Cand. Sci. (Soc.), Associate Professor,
Department of Economics and Finance, Institute of Finance and Economics,
University of Tyumen
i.i.ogorodnikova@utmn.ru

³ PhD Student,
Faculty of Law, Economics and Management,
University of Lorraine (Metz, Nancy, France)
daistipuhu@gmail.com

Abstract

The predominance of indirect taxation in the formation of Federal budget revenues in the Russian Federation is largely due to the introduction of a value-added tax in 1992. By 2019, the share of VAT in the consolidated budget is about 20 %. But the realities of modern taxation are still associated with tax risks. Tax risk analysis is related to the study of negative financial consequences for both the state and taxpayers, which in turn is due to a number of internal and external factors. Value-added tax in many countries of the world occupies an absolute leading position and is budget-forming, and VAT evasion is fraught both for the country's economy and budget filling. Digitalization of the tax administration process and the use of IT technologies allowed to increase the revenue of the value added tax, but

Citation: Tifin P., Ogorodnikova I. I., Stepanov A. A., 2020. "Tax risk zones and the specifics of tax offenses in Russia and France for VAT". Tyumen State University Herald. Social, Economic, and Law Research, vol. 6, no. 1 (21), pp. 158-177.

DOI: 10.21684/2411-7897-2020-6-1-158-177

at the same time failed to eliminate tax violations that occur during its calculation and collection. The introduction of digital tax administration technologies strengthens the state's position in the field of tax control. Setting the VAT rate from 2019 to 20% as an indirect tax resulted in an increase in the tax burden and did not eliminate the problems that arise with tax offenses in the calculation and collection of tax. This aspect is typical for all countries that apply value-added tax in their tax system. The purpose of this work is to identify the causes of VAT evasion, as well as typical violations in its calculation and collection. Studying, including foreign experience, and adapting it to Russian realities will reduce the tax risks of repeated occurrence of tax offenses and in the future will prevent the fact of tax evasion and minimization, which will be an element of scientific novelty.

Keyword

Tax risks, tax offenses, fines, VAT, tax administration.

DOI: 10.21684/2411-7897-2020-6-1-158-177

REFERENCES

1. Antipina N. L., Kalinina A. V., Moor S. M. 2019. "Socio-economic problems of intellectualization of society". Bulletin of the Surgut State University, no. 4 (26), pp. 7-14. [In Russian]
2. Baksha N. V. 2010. Risk Management. Tyumen: UTMN Publishing House. 259 pp. [In Russian]
3. Gamukin V. V. 2015. "Combinatorics of budget system risks". Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations, no. 19 (379), pp. 18-26. [In Russian]
4. Gamukin V. V. 2017. "Decrease in solvency of taxpayers as a factor of the budgetary risk". Tyumen State University Herald. Social, Economic, and Law Research, vol. 3, no. 1, pp. 223-237. DOI: 10.21684/2411-7897-2017-3-1-223-237 [In Russian]
5. Goncharenko L. I. 2009. "Tax risks: theory and practice of management". Finance and Credit, no. 2 (338), pp. 2-11. [In Russian]
6. Goncharenko L. I., Vishnevskaya N. G., Golishevsky V. I. 2016. "The main risks of the state when changing tax legislation in relation to major taxpayers". Tax Policy and Practice, no. 4 (160), pp. 52-61. [In Russian]
7. RF Federal Taxation Service. "Data on forms of statistical tax reporting". https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ [In Russian]
8. Lazutina D. V. 2005. "Tax burden and methods of its calculation". Cand. Sci. (Econ.) diss. Tyumen: University of Tyumen. [In Russian]
9. Mayburov I. A. 2012 "Methodological aspects of accounting for the contribution of the shadow economy in the calculation of the tax burden". Audit Statements, no 9, pp. 50-62. [In Russian]
10. Mayburov I. A., Sokolovskaya A. M. 2012. "The problem of tax evasion: a theoretical analysis, the study of factors and consequences". Vestnik Urfu. Series: Economics and management, no 3, pp. 4-15. [In Russian]

11. Mayburov, I. A., Ivanov, Yu. B., Goncharenko L. I. 2012. "Reforming the tax system: discussion of problems and prospects". *Tax Policy and Practice*, no. 8 (116), pp. 10-12. [In Russian]
12. Mayburov I. A. et al. 2013. *Tax Evasion. Problems and Solutions. Monograph*. Edited by I. A. Mayburov, A. P. Kiriyenko, Yu. B. Ivanov. Moscow: YuNITI-DANA. 384 pp. [In Russian]
13. Mayburov I. A. et al. 2019. *Digital Technology Tax Administration. Monograph*. Edited by I. A. Mayburov, Yu. B. Ivanov. Moscow: YuNITI-DANA. 263 pp. [In Russian]
14. Moor S. M., Moor P. K. 2007. "Some basic components of the formation of civil society in the conditions of real and virtual space". In: *Proceedings of the International Research Conference "State and Civil Society: Legal Problems of Interaction"*, pp. 243-248. [In Russian]
15. Novoselov K. V. 2017. "Prospects for the development of risk management in the tax sphere". *Economics. Taxes. Right*, vol. 10, no. 6, pp. 29-38. [In Russian]
16. Novoselov K. V. 2018. "Development of tax control with the use of modern information technologies". In: *Modern Information Technologies as the Basis for Improving the Tax System*, pp. 149-156. [In Russian]
17. Novoselov K. V. 2019. "Transformation of VAT control in the digital economy". *Innovative Development of the Economy*, no. 5-1 (53), pp. 188-191. [In Russian]
18. RF Federal Tax Service. "Report on form No. 2-NK for 2019". https://www.nalog.ru/rn72/related_activities/statistics_and_analytics/forms/8460139/ [In Russian]
19. Shilova L. F., Kuzmenko O. A. 2018. "Counteraction to fraud risks in reporting as a factor of ensuring economic security of Russian organizations". *Innovative Development of the Economy*, no. 2 (44), pp. 221-224. [In Russian]
20. Shilova L. F., Uzlov M. S. 2018. "Organization of assessment and risk management as an element of the internal control system of the enterprise". *Innovative Development of the Economy*, no. 2 (44), pp. 198-206. [In Russian]
21. RF Federal Tax Service. "Efficiency of the RF Federal Tax Service" https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ [In Russian]
22. "Annuaire statistique 2018". Ministère de l'Action et des Comptes publics — DGFIP, données d'assiette http://www2.impots.gouv.fr/documentation/statistiques/annuaire2018/pages_web/statistiques2018.htm [In French]
23. "CF — Infractions et sanctions — Infractions et pénalités particulières aux taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées". *Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts*. <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4370-PGP.html> [In French]
24. Légifrance, le service public de la diffusion du droit. "Code général des impôts". https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=E5B1A96549740B2CE14CB5E672E808EC.tplgfr41s_2?cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20200211 [In French]
25. "Comment fonctionne l'autoliquidation de TVA". *Le Journal du Net*. <https://www.journaldunet.fr/management/guide-du-management/1201357-comment-fonctionne-l-autoliquidation-de-tva/> [In French]
26. "Directives pour l'application des amendes proportionnelles et non proportionnelles à la TVA". Service Public Federal Finance. <https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/123-politique-amende-tva-20190424.pdf> [In French]

27. First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover Taxes. Official Journal of the European Communities. English Special Edition: Series I. 1967. Pp. 14-15. <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/93de7850-0dba-4bdb-a393-b09653120da6/language-en>
28. “Les rapports d’activité de la DGFIP”. Le portail de l’Économie, des Finances, de l’Action et des Comptes publics. <https://www.economie.gouv.fr/dgfip/rapports-dactivite-dgfip> [In French]
29. “Pénalité de retard sur TVA”. L-Expert-comptable.com. <https://www.l-expert-comptable.com/a/530050-penalite-de-retard-sur-tva.html> [In French]
30. “Qu’est-ce que la TVA?”. Vie publique: au coeur du débat public. <https://www.vie-publique.fr/fiches/21884-quest-ce-que-la-tva-taxe-sur-la-valeur-ajoutee> [In French]
31. “Sanctions fiscales en matière de TVA en France”. Corintax Consulting. <https://www.corintax.com/fr/news/guide-on-vat-penalties-and-default-interests-in-france/#footnote-6> [In French]
32. Wikipedia. “Value-added tax”. https://en.wikipedia.org/wiki/Value-added_tax