

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В ОТНОШЕНИИ НАЛОГА НА ТОВАРЫ И УСЛУГИ В КАНАДЕ

TAX CONTROL IN RESPECT OF GOODS AND SERVICES TAX IN CANADA

K. Chernov

Annotation

The purpose of this article is to consider the practical implementation of the principle of simplicity of administration in Canada, as well as the analysis of tax control issues for taxpayers, in particular ways to verify the reliability of information in the filed declarations and the reasons for such inspections. In addition, the submission of a study of some alternative methods of control in other states.

Keywords: tax control, tax on goods and services, taxation in Canada.

Чернов Константин Владимирович
Соискатель, Московский
государственный институт
международных отношений

Аннотация

Целью данной статьи является рассмотрение практической реализации принципа простоты администрирования в Канаде, а также анализ вопросов налогового контроля за налогоплательщиками, в частности способов проверки достоверности сведений в поданных декларациях и причины таких проверок. Кроме того представлено исследование некоторых альтернативных методов контроля в других государствах.

Ключевые слова:

Налоговый контроль, налог на товары и услуги, налогообложение Канады.

Налог на товары и услуги в Канаде был введен относительно недавно – в 1991 году. С момента введения налога, в первые годы он подвергался сильной критике [20], однако "спустя два – три года, практически вся оппозиция исчезла" [17]. Критики утверждали, что введение налога только ухудшит экономическую ситуацию в Канаде, увеличит налоговое бремя обычных граждан, а также будет способствовать росту теневой экономики. Дж. Стрик в своей работе отмечает, что также высказывались мнения о том, что налог на товары и услуги как всеобщий налог является несправедливым и регрессивным [33, С. 173]. Спустя 16 лет можно сказать, что доводы критиков подтвердились частично. С одной стороны, введение налога на товары и услуги только ускорило рост экономики Канады и увеличило поток иностранных инвестиций [14]. С другой стороны, основное бремя налогообложения легло на работоспособное население Канады с низким доходом, так как именно данный класс в совокупности покупает больше всего товаров, в цену которых входит налог на товары и услуги [16].

На данный момент налог на товары и услуги вновь оказался в центре внимания, активно обсуждаются разнообразные вопросы в части налогообложения отдельных видов имущества или услуг, например, финансовых [19], а также иные более системные проблемы, к числу которых относится упрощение системы налогообложения товаров и услуг [30]. В ходе вышеуказанных исследований, авторы предлагают свой вариант решения проблем,

а также свою позицию в части использования ключевых принципов налогообложения, которые также широко обсуждаются.

Большинство ученых, в том числе Р. Берд, П.П. Джендрон, Н.Е. Басс, утверждают, что для построения идеальной системы необходимо соблюдение следующих принципов: экономическая эффективность, равенство и простота администрирования [9]. В случае, если одновременно имеют место все вышеуказанные принципы, то такая система является "идеальной" [18]. Данный подход корреспондирует с подходом А. Смита [24].

Безусловно, определение ключевых принципов играет важную роль в построении эффективной системы налогообложения. В связи с этим перечень принципов постоянно расширяется. Активную роль в этом процессе принимает Американский институт квалифицированных аудиторов, который предложил 10 руководящих принципов для развития налоговых систем: равенство и справедливость, определенность, удобство оплаты, низкие затраты при сборе, простота, нейтральность, обеспечение экономического роста и эффективности, прозрачность, минимальная разница между суммами фактически поступивших налогов и предполагаемых сумм налога, а также обеспечение поступления достаточных доходов для государства [8].

В настоящей статье будет рассмотрена практическая реализация принципа простоты администрирования в Канаде. В ходе исследования будут рассмотрены вопросы налогового контроля за налогоплательщиками, в ча-

стности способы проверки достоверности сведений в поданных декларациях, а также причины таких проверок. Кроме того, будут выборочно исследованы альтернативные методы контроля в других государствах.

Многие авторы отмечают, что Канаде удалось создать практически идеальную систему [11], с хорошим налоговым администрированием. В Канаде простота администрирования обеспечивается самой структурой налога, которая дает стимул для его соблюдения, а административные расходы обоснованы и зависят от налоговых поступлений. В то же время факторами, которые создают сложности администрирования, являются: низкий порог для регистрации в качестве налогоплательщика, разнообразные налоговые ставки, нулевые экспортные ставки и исключения. Данные факторы могут оказывать разрушающее влияние на систему НДС в части получения дохода [11].

Согласно статистическим данным Налогового агентства Канады, которые обновляются один раз в два года, в 2015 году общий размер поступлений от налога на товары и услуги составил 155,1 млрд. канадских долларов [31].

В то же время, канадская экономика недополучает значительный объем поступлений от налогов на товары и услуги в связи с наличием так называемой теневой экономики. По мнению П. Спиро, введение налога на товары и услуги в Канаде только увеличило количество операций, которые осуществляются бесконтрольно [26]. Данную позицию поддерживают и ряд других политических деятелей Канады и ученых. Так, И. Ип высказала мнение, что если налог на товары и услуги скрыт от граждан, то последние не понимают, как его платить. В свою очередь, это приводит к тому, что Канадцы "и без того недовольные высокими налогами будут стараться избегать уплаты налога на товары и услуги" [21]. А. Трейт также считает, что в связи с тем, что налог на товары и услуги обширно применяется при продаже товаров и услуг в розницу обычным гражданам, то именно розничная торговля является источником теневой экономики [27].

Опыт других государств Европы также указывает на наличие существенной проблемы в виде теневой экономики даже в таких законопослушных государствах как Бельгия и Нидерланды [15].

Одной из причин развития теневой экономики в Канаде является тот факт, что количество налогоплательщиков выросло до 1,5 млн. Такой рост был вызван отменой налога с продаж производителей и введением федерального налога на товары и услуги. Столь существенный рост налогоплательщиков первоначально привел к тому, что налоговые проверки малого бизнеса были крайне неэффективны.

Кроме наличия теневой экономики, в результате которой бюджет недополучает существенный объем денежных средств, также имеется проблема уклонения от уплаты налогов, которая также влияет на объем поступлений. Б.А. Берхан и Дж.П. Дженкинс в своей работе отмечают, что несмотря на то, что некоторые ученые счита-

ют, что налог на товары и услуги в Канаде является саморегулируемым и фактически не требует контроля, ущерб от уклонения от уплаты налогов с каждым годом все увеличивается и является крупным бизнесом [10]. В работе А. Макинтоша были приведены статистические данные, согласно которым правительство Канады в среднем недополучает 1 млрд. канадских долларов в результате уклонения от уплаты налогов [23]. Более того, по результатам статистического опроса 49% опрошенных граждан Канады высказали позицию, что они готовы уклоняться от уплаты налога на товары и услуги, выполняя работу за наличные [12]. Помимо проблемы уклонения при оплате наличными, были выявлены проблемы уклонения при интернет покупках [22], а также при оказании услуг по строительству и восстановлению домов [26]. Проблема уклонения от уплаты налогов довольно распространена в государствах, где применяется НДС. Так в Соединенном Королевстве ущерб от уклонения от уплаты налогов достигает от 8 до 15 % от общих поступлений НДС в год [28].

Вышеуказанные проблемы получили широкое обсуждение в кругах ученых, а также в правительстве Канады. Большинство рекомендованных стратегий для разрешения данной ситуации сводились к увеличению затрат налогоплательщика на соблюдение налогового законодательства в связи с более частыми процедурами проверок и отложенными налоговыми возмещениями. Однако министр государственных доходов в 2005 году, Э. Каплан, четко обозначил позицию Правительства Канады в данном вопросе: "Мы будем жестко пресекать попытки обмануть правительство. Однако мы не можем поставить наши инициативы по развитию налога на товары и услуги в зависимость от мошенников и усилить контроль над налогоплательщиками, потому что такие действия нанесут неопределенный ущерб канадскому бизнесу в целом. Многие из Вас слышали, что возмещения по налогу на товары и услуги являются существенной частью кэш-флоу канадского бизнеса. В связи с этим мы полагаем, что любые действия по усилению контроля могут привести к тому, что основное бремя ляжет не на мошенников, а на обычный канадский бизнес" [10]. Данное заявление четко указало, что именно регулирующая функция является приоритетом правительства Канады, а не фискальная. Кроме того, отказ от усиления контроля привел к тому, что стоимость налогового администрирования была сведена к минимуму.

С момента введения федерального налога на товары и услуги и до настоящего времени Налоговое агентство Канады постоянно совершенствует методы сбора налогов, а также способы администрирования и контроля. Результатом данной работы стал налаженный механизм контроля за сбором налогов.

Согласно ст. 1 Лимской декларации руководящих принципов контроля (Лима, 1977 г.) организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обще-

ством. Контроль поступления налоговых средств в бюджет Канады обеспечивается путем декларирования, оценки и проверки.

Процедура декларирования косвенных налогов и анализа налоговыми органами представленных материалов в Канаде очень напоминает систему в России.

Правовой основой налога на товары и услуги является глава 9 Акта Канады 1985 года "Об акцизах".

Первоначально, налогоплательщик по истечении отчетного периода обязан подать в налоговый орган – декларацию, в которой будет в порядке ст. 238 (1) Акта "Об акцизах" указан размер налога, подлежащего уплате в бюджет и размер налога, подлежащего выплате из бюджета. Необходимо отметить, что обязанность по подаче налоговой декларации лежит практически на каждом налогоплательщике. Исключением из этого правила являются налогоплательщики, совокупный размер налога к выплате которых не превышает 1 000 канадских долларов. При этом при расчете налога к выплате оценивается и размер зачитываемого налога, согласно ст. 238 (3) Акта "Об акцизах". Также особые правила подачи предусматриваются для финансовых институтов. Для сравнения, в Российской Федерации налоговые декларации обязаны представлять декларации все налогоплательщики НДС, в том числе освобожденные от уплаты НДС, данная обязанность закреплена в п. 5 ст. 174 НК РФ.

После того, как налоговая декларация была подана, она поступает министру государственных доходов, который проверяет данную декларацию на предмет верности отражения. Министр обладает широкими полномочиями по рассмотрению декларации налогоплательщиков. Более того, министр не связан поданной декларацией и вправе дополнительно проверить деятельность налогоплательщика. Данная процедура в Канаде называется оценкой. Разумеется, министр проводит данную процедуру не самолично. Для этого ст. 275 (3) Акта "Об акцизах" предусмотрен специальный механизм делегирования полномочий, согласно которому министр вправе поручить своему аппарату выполнять его функции по оценке поступивших деклараций налогоплательщиков. Данная процедура заключается в проверке данных, поступивших от налогоплательщика. В ходе процедуры налоговый орган может доначислить налог или скорректировать расчеты, произведенные налогоплательщиком. По результатам оценки налоговый орган направляет налогоплательщику соответствующее уведомление о результатах такой оценки. В случае если налог был скорректирован, то в данном уведомлении указываются результаты переоценки. Фактически, процедура оценки заключается в проверке правильности исчисления налога на основании данных, представленных налогоплательщиком.

Согласно ст. 298 (1) Акта "Об акцизах", срок процедуры оценки не может превышать 4 лет с момента подачи декларации или с момента, когда декларация должна была быть подана (в зависимости от того, какая из этих дат позднее). Между тем, предусмотрен ряд оснований для продления такого срока. Кроме того, судебная практика

также выделяет дополнительные основания для продления процедуры оценки. Так, в деле "Estate of Stanley Vine v. Canada" [4], судья Дж. Вебб пришел к выводу, что с учетом обстоятельств дела срок оценки был обоснованно продлен Налоговым агентством Канады. К числу обстоятельств, которые способствовали выводам судьи были отнесены следующие: в налоговой декларации была допущена математическая ошибка, а также заявитель декларации скрыл часть сведений. Аргументируя свою позицию, судья указал, что Налоговое агентство Канады, было введено в заблуждение в связи с небрежностью или умышленным умолчанием заявителем сведений в налоговой декларации. Кроме того, судья отметил, что именно на налогоплательщике лежит обязанность представить достоверные сведения.

Кроме процедуры оценки, законодательство Канады предусматривает процедуру проверки налогоплательщика. Проверка проводится избирательно и, как правило, не чаще, чем один раз в четыре года. Более частые проверки применяются если в ходе предыдущей проверки были выявлены существенные нарушения или если при оценке у налогового органа появились сомнения относительно соблюдения законодательства налогоплательщиком. Кроме того, процедуры проверки могут быть инициированы Налоговым агентством Канады по особым причинам, например, в случае наличия системных нарушений в отдельной отрасли. Проверка также может быть инициирована в случае, если налогоплательщик направил соответствующий запрос на ее проведение с целью определения правильности исчисления налога [13].

Актом "Об акцизах" определены полномочия налоговых органов, которые могут быть реализованы при проведении проверки, к числу которых относятся: входить в помещение/место нахождения налогоплательщика (ст. 288), аудит/проверка документов, которые находятся в помещении/месте нахождения налогоплательщика (ст. 288 (1)), запрос информации, в том числе находящейся не на территории Канады (ст. 289, 292), получение копий документов (ст. 291 (1)).

Согласно ст. 287 Акта "Об акцизах", проверка может быть проведена не только налоговым органом, но и может быть поручена иным уполномоченным лицам. На практике, проверка может быть поручена лицу, которое находится в другой провинции с целью исключить возможную заинтересованность проверяющего.

В целом процедура проверки в Канаде очень напоминает процедуру выездных проверок в Российской Федерации, предусмотренных ст. 89 НК РФ.

Сама процедура проверки является очень распространенным способом контроля с несоблюдением законодательства [25].

Интересным представляется практика налоговых органов Канады применения альтернативных методов проверок. В октябре 2016 года Налоговое агентство Канады заявило о своем намерении применять альтернативные методы проверок более часто [29]. Допустимость применения альтернативных методов проверок была подтвер-

ждена судами, которые высказали позицию, что в случае если у налогоплательщика отсутствует надлежащая бухгалтерская документация, а также если такая документация неблагонадежна, то приветствуются иные способы проверок налогоплательщика. Данная позиция была высказана в деле "Quebec Inc. v. Canada" [6].

В связи с этим показательными являются два недавних дела, в которых налоговый орган использовал нестандартные методы проверки и доначислил налог на товары и услуги.

В деле "Quebec inc. v. The Queen" [7] была проведена стандартная проверка бухгалтерской документации бара, каких-либо математических расхождений выявлено не было. Однако соотношение покупок и продаж у бара было подозрительным, а размер налогового вычета слишком завышенным. В качестве альтернативного метода проверки был выбран способ определения налогооблагаемой базы бара (большая часть которой состояла из алкогольных напитков) и как следствие подлежащего уплате налога на товары и услуги при помощи метода продаж на 1 литр алкоголя. Объем приобретенного баром алкоголя был установлен при помощи Общества Квебека по продажам алкоголя, которое ведет централизованный учет проданного барам алкоголя. Объем продаж был установлен аудитором на основании данных налогоплательщика. Впоследствии при соотношении данных показателей было доначислено 14 189,91 канадских долларов налога на товары и услуги.

В другом деле "Quebec Inc. v. The Queen" [5], была осуществлена проверка пиццерии. В ходе проверки было установлено, что доход пиццерии был низким по отношению к стоимости активов, а продажи пиццы также были подозрительными с учетом размера и типа пиццерии. В то же время производственные расходы были значительными. В целях выявления причин таких показателей проверяющий направился в пиццерию инкогнито. В результате такого визита было установлено, что кассовый аппарат был всегда открыт, как следствие многие продажи не были зафиксированы в учете. В связи с этим проверяющий принял решение применить так называемый метод воспроизведения продаж на основании коробок пиццы, которые приобретала пиццерия. В результате чего налоговый орган доначислил 23 768,85 канадских долларов в качестве налога на товары и услуги.

В России применяются схожие методы. Так, налоговые органы вправе доначислить налог путем применения расчетного метода. Данное полномочие закреплено в пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ. Право реализации данного полномочия возникает у налогового органа только если имеют место обстоятельства, указанные в НК РФ, к которым относятся – отказ налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру помещений, используемых налогоплательщиком; непредставлении в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов; отсутствие учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения; ведение учета с нарушениями, установленного порядка.

Возможность применения расчетного метода налоговыми органами также была проверена на конституционность и Конституционным Судом РФ в Определении от 29 сентября 2015 года №1844-О, который указал, что "допустимость применения расчетного метода исчисления налогов, предусмотренного этой нормой, непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обуславливается неправомерными действиями (бездействием) налогоплательщика" [32]. На практике при применении расчетного метода налоговые органы выбирают аналогичного налогоплательщика и на основании его данных рассчитывают налог. Судебная практика исходит из того, что при выборе аналогичных налогоплательщиков принимаются во внимание следующие факторы: вид деятельности, дата создания организации, период осуществления деятельности, система налогообложения, наличие лицензий, ассортимент реализуемых товаров, наличие помещений, оборудования, средняя численность персонала [1,2,3]. Очевидно, что с таким подходом невозможно достоверно исчислить налог. По данному вопросу Высший Арбитражный Суд РФ в Постановлении от 22 июня 2010 года №5/10 пояснил следующее: "при расчетном методе достоверное исчисление налогов невозможно по объективным причинам, поскольку достоверность возможна только при надлежащем оформлении учета доходов и расходов, в то время как применение расчетного метода предполагает исчисление налогов с той или иной степенью вероятности, так как основано оно, как правило, на неких усредненных показателях" [32]. Тем не менее, практика доначислений расчетным методом в России достаточно обширна.

Альтернативные методы проверок также применяются и в других государствах, где налоговые органы в силу разных причин не в состоянии организовать надлежащую процедуру проверки.

Например, в Аргентине и Эквадоре применяется метод так называемых физических проверок [10]. Он заключается в том, что налоговый инспектор прибывает в магазин и просит каждого из покупателей на выходе предъявить чек, подтверждающий приобретение товара. В случае, если такой чек не будет предоставлен налоговому инспектору, то магазин закрывается на несколько дней или недель. Такое закрытие осуществляется достаточно публично и оказывает существенный эффект на покупателей.

В Италии [10], в свою очередь, каждый налогоплательщик обязан установить электронные кассовые аппараты, которые ведут учет всех поступлений и расходов компании. Данный метод борьбы с уклонением от соблюдения норм законодательства показал свою эффективность на примере малого бизнеса в Италии. В то же время наличие таких аппаратов делают прозрачным процедуру проверки.

Другим интересным способом заставить налогоплательщиков соблюдать законодательство о налогах и как следствие минимизировать расходы на проверки является НДС лотерея. Такие лотереи применяются в Тайване и

Индонезии [10]. Для того, чтобы принять участие в такой лотерее, налогоплательщик должен подать налоговую декларацию. По результатам лотереи победитель получает крупную сумму денежных средств.

Итак, на основании вышеизложенного можно прийти к следующим выводам. Система контроля за сбором налога на товары и услуги в Канаде является достаточно эффективной. Методы работы Налогового агентства Канады ежегодно обеспечивают налоговые поступления несмотря на наличие различных проблем с уклонением от уплаты налогов и с теневой экономикой. Способы проверки достоверности сведений в поданных декларациях

работают таким образом, что минимизируют количество нарушений. При этом система проверки является достаточно гибкой и постоянно совершенствуется, в частности используются новые методы контроля за достоверностью сведений. Отдельно стоит отметить правовое регулирование вопросов контроля в Канаде. Основным источником является Акт "Об акцизах", в котором в частности определен порядок проведения проверки и оценки. Кроме того, важными источниками являются судебный прецедент, а также ряд внутренних инструкций Налогового агентства Канады, которые регулируют непосредственно процедуру проверок.

ЛИТЕРАТУРА

1. Постановление АС Западно-Сибирского округа от 13 января 2017 года по делу №А27-6292/2016.
2. Постановление АС Восточно-Сибирского округа от 12 января 2017 года по делу №А19-16924/2015.
3. Постановление АС Восточно-Сибирского округа от 23 сентября 2015 года по делу №А78-14492/2014.
4. 2015 DTC 5063 [5880].
5. 9091-2239, 2016 TCC 198 (CanLII).
6. 9100-8649, 2014 FCA 20 (CanLII).
7. 9103-4348, 2015 TCC 220 (CanLII).
8. AICPA Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals. N.Y.: American Institute of Certified Public Accountants, 2017. P. 6-7.
9. Bass N., Gendron P.-P. Sales Taxation / Tax Policy in Canada / by H. Kerr, K. McKenzie, J. Mintz. Toronto: Canada Tax Foundation, 2012. P. 8.
10. Berhan B., Jenkins G. The High Costs of Controlling GST and VAT Evasion // Canadian Tax Journal. 2005. Vol. 53. No. 3. P. 721-727.
11. Bird R., Gendron P.-P. Sales Taxes in Canada: The GST-HST-QST-RST "System" // Tax Law Review. 2010. No. 63(3). P. 537-538.
12. Bird R., Perry D., Wilson T. Tax System of Canada // Tax Notes International. 1995. Vol. 10. No. 2. P. 167.
13. Chabot J., Albrecht D., Ilahi S., Robertson D. Ernst&Young's Complete Guide to GST/HST. Toronto: CPA, 2015. P. 1082.
14. Chen D., Mintz J. The 2014 Global Tax Competitiveness Report: A Proposed Business Tax Reform Agenda // SPP Research Papers. 2015. Vol. 8 No. 4. P. 2.
15. Cnossen S. The Netherlands / The Value-Added Tax: Lessons from Europe / by H. Aaron. Wash.: Brookings Institution, 1981. P. 52-53.
16. Crisan D., McKenzie K., Mintz J. The Distribution of Income and Taxes / Transfers in Canada: A Cohort Analysis // SPP Research Papers. 2015. Vol. 8 No. 5. P. 3.
17. Due J. Sales Taxation. London: Routledge&Kegan Paul, 1957. P. 275.
18. Gendron P.-P. Canada's GST at 21: a Tax Expenditure View of Reform // World Journal of VAT/GST Law. 2012. No. 2. P. 147.
19. Gendron P.-P. Policy Forum: Canada's GST and Financial Services – Where Are We Now and Where Could We Be? // Canadian Tax Journal. 2016. Vol. 64. No. 2. P. 401.
20. Harvey Perry J. Taxation in Canada // Canadian Tax Paper. 1990. No. 89. P. 119.
21. Hogarth D. Tax Could Boost Underground Economy // The Financial Post. 1990. 7 May.
22. Lewandowski R. The Net Tax Nightmare // CA Magazine. 2001. Vol. 134. No. 2. P. 18-24.
23. McIntosh A. Ottawa Fails To Report GST Fraud of Up to \$1B in Fake Credits // National Post. 2002, 7 December.
24. Smith A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Edinburgh: Thomas Nelson, 1843. P. 347.
25. Soled J. Honest Taxpayers' and the Tax Gap: It Takes Two To Tango // Tax Notes. 1997. No. 76. P. 2.
26. Spiro P. Evidence of a Post-GST Increase in the Underground Economy // Canadian Tax Journal. 1993. No. 41. P. 249-250.
27. Trait A. Value Added Tax: International Practice and Problems. Wash.: International Monetary Fund, 1988. P. 109.
28. url:http://www.academia.edu/4688914/THE_VALUE_ADDED_TAX_EXPERIENCES_AND_ISSUES_Background_Paper_Prepared_for_the_International_Tax_Dialogue (дата обращения: 26 марта 2017 года).
29. URL:https://www.ctf.ca/ctfweb/en/newsletters/tax_for_the_owner_manager/2017/1/170107.aspx (дата обращения: 10 марта 2017 года).
30. Vallancourt F., Bird R. Tax Simplification in Canada: A Journey Not Yet Mapped / Tax Complexity of Tax Simplification: Experiences From Around the World / by S. James, A. Sawyer, T. Budak. N.Y.: Palgrave Macmillan, 2016. P. 70-95.
31. Официальный сайт Налогового агентства Канады. URL: <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/nnnl/2014-2015/ar-2014-15-eng.pdf> (дата обращения: 12 февраля 2017 года).
32. Справочно-правовая система "КонсультантПлюс". URL: <https://www.consultant.ru/about/software/cons/> (дата обращения: 28 февраля 2017 года).
33. Стрик Дж. Государственные финансы Канады. М.: Экономика, 2000. С. 173.