

УДК 336.025

НАЛОГОВЫЙ МОНИТОРИНГ:  
ТЕКУЩЕЕ СОСТОЯНИЕ, ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ\*

А. В. Демин

*Сибирский федеральный университет (г. Красноярск)*

Поступила в редакцию 19 декабря 2016 г.

**Аннотация:** *рассматривается налоговый мониторинг как новая форма расширенного сотрудничества между налогоплательщиками и налоговыми органами, основанная на принципах взаимной заинтересованности, доверия, открытости и добросовестности.*

**Ключевые слова:** *налоговый мониторинг, добровольный комплаенс, доверие, сотруднические отношения, налоговое право.*

**Abstract:** *the article discusses the tax monitoring as a new form of enhanced cooperation between taxpayers and tax authorities, based on mutual interest, trust, openness and integrity.*

**Key words:** *tax monitoring, voluntary compliance, trust, cooperative interactions, tax law.*

Налоговая система России претерпевает серьезные трансформации, реагируя на проблемы и вызовы XXI в. В структуру административно-командной модели, основанной на вертикальных связях и односторонне властном управленческом воздействии с приоритетом контрольно-принудительных средств, активно встраиваются элементы «партнерского сотрудничества», в основе которого – принцип «клиенто-ориентированного сервиса», досудебного разрешения налоговых споров, взаимного доверия, открытости, добровольного комплаенса и взаимовыгодного «обмена» управляемых с управляемыми. Представляется, что такая модернизация налогового администрирования – безальтернативный ответ на современные экономические, политические и социальные угрозы и риски, поставленные временем перед Российским государством и обществом.

Наблюдаемое сегодня расширение диспозитивных начал, включая их активное проникновение в отрасли публичного права, связано с общедозволительными тенденциями либерализации, гуманизации и глобализации современных правовых систем, а также с деформализацией и децентрализацией нормотворческих и правоприменительных процедур. Налоговое право не остается в стороне от этих тенденций.

---

\* Исследование выполнено при финансовой поддержке РГНФ в рамках проекта проведения научных исследований «Диспозитивность в налоговом праве и «партнерская» модель налогового администрирования», основной конкурс 2016–2017 гг., проект № 16-03-00044.

В последние годы в зарубежной литературе по вопросам налогообложения набирают популярность концепции, связанные со сменой общих установок и подходов к взаимоотношениям государства и частного лица. «В прошлом налоговые администрации, подобно таможенным органам, восприняли организационную идентичность административно-командной операционной системы, чтобы выполнять свою миссию ловли “негодяев”, которые не уплачивают налоги, – пишет Валери Брейтуэйт (Valerie Braithwaite). – Однако сложность современной экономики ставит под сомнение функциональность этого подхода по всему диапазону налогового правоприменения»<sup>1</sup>. Речь идет о смещении акцентов в сфере государственного регулирования и контроля в сторону косвенного, *стимулирующего воздействия*, основанного на взаимном доверии, сотрудничестве, взаимопонимании и поисках компромиссов. Уходит в прошлое традиционное *кибернетическое* понимание государственного управления как односторонне властного воздействия управляющих на управляемых, реализуемое посредством вертикальных команд, контроля их исполнения и последующей корректировки. В зарубежной литературе такая модель государственного управления характеризуется терминами «enforced compliance», «deterrence approach», «control-and-punishment», «antagonistic interaction», «cat-and-mouse game», «command and control regulation», «catch-me-if-you-can» и даже – «trench warfare» (позиционная война).

Налоговое право активно «впитывает» новые модели взаимоотношений между управляющими и управляемыми. По мнению Марка Бертон (Mark Burton), «оптимальный регулятивный результат можно достичь путем создания регуляторного партнерства между регуляторами и регулируемыми, что предоставило бы сообществу возможность в значительной степени регулировать самого себя, оставив регулятору лишь “увесистую дубину” для того, чтобы подгонять ею тех немногих, кто демонстрирует наиболее вопиющее неправомерное поведение»<sup>2</sup>. Сотруднический комплайенс, по мнению зарубежных авторов, «символизирует собой некую “горизонтализацию” (horizontalisation) налоговых отношений, т.е. сотрудничество на более равных условиях, чем в рамках традиционной административно-командной модели»<sup>3</sup>. При этом налоговые органы и налогоплательщики не должны воспринимать друг друга как врагов, ведущих позиционную войну.

Одним из примеров проникновения диспозитивных начал в систему налогово-правового регулирования является *институт налогового мониторинга*. Впервые механизм «горизонтального мониторинга» (Horizontal Monitoring Program) был внедрен в 2005 г. в Нидерландах

---

<sup>1</sup> Braithwaite V. Responsive Regulation and Taxation: Introduction // Law & Policy. 2007. Vol. 29, № 1. P. 4.

<sup>2</sup> Burton M. Responsive Regulation and the Uncertainty of Tax Law – Time to Reconsider the Commissioner’s Model of Cooperative Compliance? // EJournal of Tax Research. 2007. Vol. 5, № 1. P. 71.

<sup>3</sup> Gribnau H. Cooperative Compliance: Some Procedural Tax Law Issues // Tax Assurance / R. Russo (ed.) / Deventer: Kluwer, 2015.

с учетом следующих рекомендаций Научного совета по государственной политике (Scientific Council for Government Policy): взаимоотношения налогоплательщиков и государства должны выстраиваться на основе принципов взаимного сотрудничества и прозрачности бизнес-процессов, где государство принимает на себя ответственность за налоговый комплайенс, а также стимулирует развитие саморегулирования и самоконтроля со стороны частных лиц (участников налоговых отношений).

Впоследствии разнообразные вариации горизонтального мониторинга как оригинальной модели (технологии) налогового администрирования были широко восприняты по всему миру (например, США, Канада, Австралия, Великобритания, Новая Зеландия, Ирландия, Германия, Франция, Австрия, Швеция, Израиль и др.).

В качестве «пилотного проекта» элементы горизонтального мониторинга используются в России с конца 2012 г. В частности, 25 декабря 2012 г. между ФНС России и компаниями ОАО «Русгидро», ОАО «ИНТЕР РАО ЕЭС», ОАО «Мобильные ТелеСистемь», представительством компании Ernst&Young в СНГ были подписаны соглашения о расширенном информационном взаимодействии. В марте 2013 г. к ним добавилось ОАО «Северсталь». Эксперимент оказался успешным. В частности, партнер налоговой практики Ernst&Young Иван Родионов пояснил, что с момента заключения соглашения о расширенном информационном взаимодействии представители компании регулярно встречались с ФНС, чтобы пояснить применяемый порядок налогового учета операций, обсуждали все неясные и спорные вопросы. «Проверяющие стали лучше понимать структуру и особенности нашего бизнеса, порядок учета, снизилось количество претензий. Выездные проверки последний год вообще не проводились, а объем запрашиваемой информации по камеральным проверкам сократился примерно на 25 %»<sup>4</sup>.

Сегодня «налоговый мониторинг» (далее – НМ) предусмотрен разделом V. 2 «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга», который включает две главы: главу 14.7 «Налоговый мониторинг. Регламент информационного взаимодействия» и главу 14.8 «Порядок проведения налогового мониторинга. Мотивированное мнение налогового органа». Согласно разъяснению ФНС России, налоговый мониторинг – это «способ расширенного информационного взаимодействия, при котором организация предоставляет налоговому органу доступ в режиме реального времени к данным бухгалтерского и налогового учета, что, в свою очередь, освобождает организацию от проведения камеральных и выездных налоговых проверок и сохраняет за налоговым органом возможность проверки полноты и своевременности исчисления (уплаты) налогов и сборов»<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Штыкина А. Раскрывшиеся перед налоговиками крупные компании избавят от проверок // Официальный сайт РБК. URL: <http://top.rbc.ru/economics/27/05/2014/926354.shtml> (дата обращения: 25.12.2016).

<sup>5</sup> О порядке проведения налогового мониторинга : письмо ФНС России от 17 декабря 2014 г. № ЕД-4-2/26194. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Таким образом, в контексте задач налогового контроля главное в НМ – оперативное получение объективной информации о релевантной текущей деятельности налогоплательщика.

Инициатива участия в налоговом мониторинге должна исходить непосредственно от налогоплательщика, что подчеркивает *диспозитивную сущность* рассматриваемого института. «Налогоплательщик наделяется правом выбора: регулярно подавать в налоговые органы в электронной форме документы и информацию, служащие основанием для начисления налогов, или же предоставить налоговому органу доступ к своим информационным системам для проведения превентивного налогового контроля»<sup>6</sup>.

В рамках налогового мониторинга отношения участников должны выстраиваться на основе взаимного доверия и сотрудничества, где задача налоговых органов – помочь заинтересованному налогоплательщику своевременно разобраться в хитросплетениях весьма сложного и массивного налогового законодательства. По обоснованному заключению А. Ю. Курбатова, в основе информационного взаимодействия субъектов налогового мониторинга должно лежать *взаимовыгодное сотрудничество*, что позволит налогоплательщикам более качественно определить направления своей налоговой политики<sup>7</sup>.

В контексте горизонтального мониторинга Ханс Грибнау (Hans Gribnau) говорит о некоторой де-юридификации (de-juridification) налоговых взаимодействий, когда более заметную роль начинают играть не юридические, а общесоциальные нормы, такие как доверие, фейр плей, уважение, взаимность и общая ответственность налоговой администрации и налогоплательщиков: «Юридическая асимметрия в таких налоговых отношениях, на первый взгляд, далека от сотрудничества и доверия, поскольку осуществление односторонних (принудительных) полномочий, на первый взгляд, плохо сочетается с добровольным сотрудничеством, – пишет Ханс Грибнау, анализируя систему горизонтального мониторинга. – Однако сотрудничество не ограничивается лишь правоотношениями, в которые вступают добровольно, подобно договорным отношениям. Сотрудничество важно также в асимметричных отношениях: налоговые администрации не могут выполнять свои задачи без высокого уровня комплайенса, что, в свою очередь, трудно достичь в долгосрочной перспективе без сотрудничества и доверия. ...Горизонтальный мониторинг следует рассматривать как дополнение к традиционному, вертикальному контролю, в рамках которого налоговые органы контролируют соблюдение налогоплательщиками требований налогового законодательства, используя свои односторонние принудительные полномочия»<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> Воронов А. А. Мониторинг как перспективная форма налогового контроля // Вестник Финансового ун-та. 2016. № 2. С. 146.

<sup>7</sup> См.: Курбатов Т. Ю. К вопросу о налоговом мониторинге // Финансовое право. 2015. № 3. С. 45.

<sup>8</sup> Gribnau H. Cooperative Compliance: Some Procedural Tax Law Issues // in «Tax Assurance». R. Russo (ed.), Deventer : Kluwer, 2015. P. 183–184.

Налоговый мониторинг позволяет значительно снизить интенсивность налогового контроля в отношении его участников. Это касается, прежде всего, налоговых проверок. Так, за периоды проведения налогового мониторинга не проводятся камеральные и выездные налоговые проверки (п. 1.1 ст. 88, п. 5.1 ст. 89 НК РФ), за исключениями, прямо установленными законом. В отношении КНП к таким исключениям относятся:

1) представление налоговой декларации (расчета) позднее 1 июля года, следующего за периодом, за который проводится НМ;

2) представление налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога, или налоговой декларации по акцизам, в которой заявлена сумма акциза к возмещению;

3) представление уточненной налоговой декларации (расчета), в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджетную систему РФ, или увеличена сумма полученного убытка по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом);

4) досрочное прекращение налогового мониторинга.

В отношении ВМП к исключительным случаям отнесены:

1) проведение ВМП вышестоящим налоговым органом – в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего налоговый мониторинг;

2) досрочное прекращение налогового мониторинга;

3) невыполнение налогоплательщиком мотивированного мнения налогового органа (в этом случае проверка носит *тематический характер*, так как проверяется исключительно правильность исчисления и своевременность уплаты налогов в соответствии с мотивированным мнением);

4) представление налогоплательщиком уточненной налоговой декларации (расчета) за период проведения налогового мониторинга, в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджетную систему РФ, по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом). Такой подход позволяет налоговикам экономить весьма ограниченные трудовые, материальные и финансовые ресурсы, концентрируя внимание на «проблемных» налогоплательщиках.

Безусловное достоинство налогового мониторинга – смещение акцентов с последующего налогового контроля на предварительный. Тем самым «практика постконтроля, традиционно применяемого налоговыми органами в качестве приоритетного метода проверки, уступает место режиму профилактики налоговых правонарушений»<sup>9</sup>. Налоговый орган получает онлайн-доступ к информации (документам) налогоплательщика уже на стадии планирования бизнес-процессов. Это позволяет давать им юридическую оценку не постфактум, а еще до заключения и осуществления соответствующих трансакций. В свою очередь, налогоплательщик в процессе налогового планирования может заранее узнать позицию на-

<sup>9</sup> Кузнецов Н. Г., Цепилова Е. С. Налоговый мониторинг налогоплательщиков – российский опыт и перспективы // Финансовые исследования. 2014. № 4 (45). С. 66.

логовиков в отношении конкретной сделки, оценить *ex ante* актуальные риски ее заключения с точки зрения потенциальных налоговых доначислений и адекватно спрогнозировать свою деятельность. Все это вкуче должно способствовать снижению «зон неопределенности» в сфере налогов и сборов, профилактике налоговых правонарушений, а также – снижению общего уровня налоговых споров и конфликтов.

Таким образом, главное преимущество налогового мониторинга – разрешение спорных ситуаций еще до начала контрольных мероприятий и, тем более, до их рассмотрения судом.

Кроме того, можно выделить и другие плюсы налогового мониторинга для частных лиц, а именно:

- кардинальное сокращение общего числа, объема и частоты налоговых проверок – камеральных и выездных;
- существенное сокращение общего количества истребуемых документов;
- возможность получения оперативных экспертных разъяснений (рекомендаций) со стороны фискальных органов по сложным вопросам налогообложения, включая планируемые трансакции, что позволяет заранее спрогнозировать налоговые риски и эффективно управлять ими;
- снижение энергозатрат (кадровых, временных, финансовых) на взаимодействия с налоговыми органами;
- освобождение от ответственности и уплаты пеней в случае добросовестного исполнения мотивированного мнения налогового органа;
- позиционирование открытости и добросовестности бизнеса с точки зрения выполнения налоговых обязательств повышает репутационную и инвестиционную привлекательность компаний (особенно на международных рынках) и, соответственно, их капитализацию.

Разумеется, участие в налоговом мониторинге не должно влиять на общую сумму налоговых обязательств компании, т.е. речь не идет о снижении сумм налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджетную систему РФ. Иной подход означал бы грубое нарушение фундаментальных принципов налогообложения – равенства и справедливости.

Со стороны налоговых органов достоинства НМ заключаются в следующем:

- онлайн-доступ к бухгалтерской и налоговой отчетности подконтрольных лиц в режиме реального времени облегчает налоговый контроль, повышает его качество и оперативность;
- возрастает уровень добровольного комплайенса в налоговой системе за счет отказа налогоплательщиков от сомнительных налоговых схем, а также за счет оперативного согласования участниками НМ спорных вопросов налогообложения;
- снижение интенсивности выездного контроля в отношении «комплайенсных» налогоплательщиков позволяет высвободить административные ресурсы для контроля налогоплательщиков, находящихся в «зоне риска», т.е. склонных к уклонению от налогообложения;

– повышается эффективность прогнозирования налоговых поступлений в бюджетную систему России;

– в процессе составления мотивированных мнений по спорным вопросам налогообложения своевременно выявляются и устраняются (пусть и на уровне правоприменения, а не нормотворчества) пробелы и коллизии в законодательстве о налогах и сборах, тем самым оперативно устраняются «зоны неопределенности» в налоговом праве.

В конечном итоге улучшаются условия для *мобилизации налоговых доходов*, что автоматически повышает устойчивость бюджетной системы Российской Федерации.

Рассмотрим некоторые проблемы и риски, связанные с введением налогового мониторинга.

Во-первых, внедрение налогового мониторинга требует значительных *дополнительных энергозатрат* со стороны налоговых органов, поскольку сопровождается расширением объема работы и ее усложнением при сохранении действующей штатной численности сотрудников, а также при отсутствии дополнительного бюджетного финансирования. Непрерывный контроль в режиме онлайн и анализ текущих хозяйственных операций налогоплательщика на предмет правильности их отражения в налоговом и бухгалтерском учете – весьма трудоемкая деятельность «в условиях значительного объема хозяйственных операций и соответствующих им первичных документов, ежедневно составленных самим налогоплательщиком и полученных им от контрагентов»<sup>10</sup>. Кроме того, налоговый орган, по сути, превращается в бесплатного налогового консультанта по наиболее спорным вопросам налогообложения. Человеческий фактор (т.е. способность кадровых ресурсов «переварить» дополнительную нагрузку) – серьезная преграда для развития налогового мониторинга. Становится актуальным обучение и переквалификация сотрудников налоговых органов, что неизбежно увеличивает трудоемкость и затратность процесса. Отметим также и организационно-технические сложности: от участников налогового мониторинга требуется технологическая модернизация всех аспектов обмена информацией и документами, где главное – отказ от «бумажных» форм в пользу электронного документооборота.

Во-вторых, в налоговом мониторинге могут участвовать лишь *крупнейшие налогоплательщики*, обладающие установленными в п. 3 ст. 105.26 НК РФ качественными и количественными характеристиками. Это серьезно ограничивает субъектный состав рассматриваемого института, ведь по подсчетам ряда специалистов общее число организаций в России, соответствующих критериям, необходимым для участия в налоговом мониторинге, не превышает двухсот, в то время как общее число юридических лиц, поставленных на учет в налоговых

<sup>10</sup> Устинова Т. Е. Основные направления совершенствования процедур налогового контроля в условиях действующего законодательства // Приоритетные направления развития науки и образования. 2016. № 1 (8). С. 401.

органах, приближается к 5 млн<sup>11</sup>. Вместе с тем мы убеждены, что позитивная динамика и оценка первых результатов рано или поздно поставит вопрос о распространении налогового мониторинга на малый и средний бизнес.

В-третьих, вряд ли оправдано нормативное сужение предмета налогового мониторинга и, в частности, ограничение круга вопросов, по которым может предоставляться мотивированное мнение налогового органа. Так, сегодня налоговики не вправе направлять его по вопросам, связанным с осуществлением контроля за соответствием цен, примененных организацией в контролируемых сделках, рыночным ценам (п. 10 ст. 105.30 НК РФ). Такое ограничение не выглядит обоснованным и не способствует снижению «зон неопределенности» в сфере налогов и сборов.

В-четвертых, мотивированное мнение налогового органа представляет собой *ненормативный акт*, т.е. официальное разъяснение по запросу налогоплательщика, носящее необязательный (рекомендательный) характер. Несогласие налогоплательщика с мотивированным мнением может повлечь назначение ВНИ. Вместе с тем статус ненормативного акта лишает налогоплательщика возможности обжаловать мотивированное мнение непосредственно в суд. Таким образом, если налогоплательщик не согласен с правовой позицией налогового органа, изложенной в мотивированном мнении, то окончательное разрешение спорного вопроса оказывается на длительное время в «подвешенном состоянии». Это «погружает» обоих участников налогового мониторинга в состояние неопределенности и не позволяет оперативно снять возникшие разногласия, что неизбежно затрудняет принятие налогоплательщиками динамичных решений (о заключении конкретной сделки, о формировании бизнес-стратегий и др.) в спорной области<sup>12</sup>.

В-пятых, возникают проблемы ментального (психологического) характера. В частности, со стороны налоговых органов есть угроза *фискального уклона* при формулировании мотивированных мнений. Это продуцирует серьезные риски для бизнеса, когда компания под влиянием мотивированного мнения отказывается от выгодной трансакции и теряет прибыли и рынки сбыта. Тем самым возникает угроза, что налогоплательщики будут «мягко» принуждаться к отказу от правомерной налоговой оптимизации в направлении максимального достижения публичных интересов (бюджетоориентированный подход). В этом контексте налоговым органам важно соблюдать концепт «беспристрастного подхода» (*impartial approach*) к операциям налогоплательщика с точки зрения их налоговых последствий. Актуальность этой проблемы усиливает то обстоятельство, что законодателем до сих пор «не решен вопрос о разрешении ситуации, когда взаимосогласительная процедура не дала желаемого результата, и

<sup>11</sup> См.: Платонов И. Э. Налоговый мониторинг – новая форма налогового контроля // *Налоги и финансы*. 2014. № 4. С. 17.

<sup>12</sup> См.: Мостовая И. Г. О правовом регулировании института налогового мониторинга // *Налоговед*. 2016. № 3. С. 37–38.



устранить имеющиеся разногласия между налогоплательщиком и налоговым органом ФНС России так и не удалось»<sup>13</sup>.

В-шестых, для большинства налогоплательщиков важнейшим аспектом является сохранение *режима конфиденциальности*. В этом контексте полная открытость компании в части своей отчетности и планируемых бизнес-стратегий влечет для нее серьезные риски с точки зрения потенциальной утечки коммерчески значимой информации.

Подведем итоги. Становление налогового мониторинга способно существенно повысить уровень определенности в системе налогово-правового регулирования и сократить общее число налоговых споров. Тем самым повышается привлекательность налоговой системы России в условиях международной конкуренции за привлечение инвестиций, капиталов, квалифицированных трудовых ресурсов. «Налогоплательщик получает определенность по вопросам налогообложения, то есть минимизирует налоговые риски, а налоговый орган тратит меньше материальных и трудовых затрат на налоговое администрирование»<sup>14</sup>. Сотрудничество и диалог, основанные на взаимном уважении, открытости, доверии и взаимопонимании – суть этой новой формы налогового контроля. Сагит Левинер (Sagit Leviner) убеждена в том, что переход к подобным моделям «знаменует собой начало новой эры налогового администрирования»<sup>15</sup>. В этих условиях, по справедливому замечанию О. О. Журавлевой, усилия налоговых администраций должны быть направлены на обеспечение целенаправленной поддержки и популяризацию добровольного сотрудничества с налоговыми органами<sup>16</sup>. Вместе с тем внедрение института налогового мониторинга в систему налогового администрирования выявило некоторые проблемы и риски, которые необходимо оперативно устранять как законодательным путем, так и в процессе практического правоприменения.

<sup>13</sup> Максимов Ю. А., Максимова Е. М. Налоговый мониторинг как фактор эффективности налогового контроля // Ученые записки Санкт-Петербургского имени В. Б. Бобкова филиала Российской таможенной академии. 2015. № 1 (53). С. 60.

<sup>14</sup> Аракелов С. Конфликтов с налогоплательщиками каждый год становится все меньше // Официальный сайт ФНС России. URL: <https://www.nalog.ru/rn77/news/smi/3951915> (дата обращения: 20.12.2016).

<sup>15</sup> Leviner S. A New Era of Tax Enforcement : From «Big Stick» to Responsive Regulation // University of Michigan Journal of Law Reform. 2009. Vol. 42, № 2. P. 386.

<sup>16</sup> См.: Журавлева О. О. Принцип сотрудничества налоговых органов и налогоплательщиков // Журнал рос. права. 2013. № 3. С. 64.

Сибирский федеральный университет (г. Красноярск)

Демин А. В., доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры коммерческого, предпринимательского и финансового права

E-mail: demin2002@mail.ru

Тел.: 8-913-538-36-04

Siberian Federal University (Krasnoyarsk)

Demin A. V., Doctor of Legal Sciences, Associate Professor, Professor of the Commercial, Entrepreneurial and Financial Law Department

E-mail: demin2002@mail.ru

Тел.: 8-913-538-36-04