

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В ФОРМЕ НАЛОГОВОГО МОНИТОРИНГА КАК ЭЛЕМЕНТ ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВОГО МЕХАНИЗМА ГОСУДАРСТВЕННОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В ОБЛАСТИ НАЛОГОВ И СБОРОВ

© 2015 Воронов Алексей Михайлович
доктор юридических наук, профессор,
академик Международной академии информатизации при ООН,
директор Центра правовых основ развития госуправления и гражданского общества
Института проблем эффективного государства и гражданского общества
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации
123995, г. Москва, ГСП-5, ул. Олеко Дундича, д. 23

© 2015 Гоголев Алексей Михайлович
кандидат юридических наук
Пермский филиал Финансового университета при Правительстве Российской Федерации
125993, г. Москва, Ленинградский пр-т, д. 49
E-mail: alex_voronoff@mail.ru, galexey1961@mail.ru

Налоговый мониторинг - одна из форм налогового контроля, которая осуществляется в виде электронного информационного взаимодействия и применяется наряду с камеральными и выездными проверками. Суть новшества заключается в обеспечении тесного взаимодействия бизнеса и налоговой службы в режиме реального времени для достижения взаимовыгодных результатов. При этом преимущества использования налогового мониторинга для ФНС России, по мнению авторов, заключаются, прежде всего, в возможности оперативнее, предусмотрительнее и, соответственно, лучше контролировать соблюдение налогового законодательства, правильность исчисления и своевременность уплаты налогов и сборов, т.е. деятельность ФНС России должна носить пруденциальный характер. Именно пруденциальный контроль - предварительный, "ранний" позволит оперативно регистрировать потенциальные возможности осложнений и проблем в деятельности налогоплательщиков и в режиме реального времени вносить соответствующие поправки для их устранения.

Ключевые слова: налоговый мониторинг, организационно-правовой механизм, пруденциальный контроль, государственное администрирование.

Разработка концепции государственного администрирования в области налогов и сборов представляется многоаспектной проблемой, охватывающей своим содержанием достаточно значительный и объемный массив организационных и правовых элементов, составляющий механизм достижения поставленных целей и решения задач.

Как показало исследование, налоговое администрирование, в узком смысле, - это совокупность действий, а точнее, деятельность должностных лиц государственных администраций власти в области налоговых правоотношений. В свою очередь, механизм налогового администрирования представляет собой совокупность правовых мер и организационных мероприятий, проводимых государственными органами исполнительной вла-

сти, направленных на достижение целей и решение задач в той же области.

В широком смысле, налоговое администрирование предполагает управление налоговыми правоотношениями с помощью проведения определенной государственной финансово-экономической политики. Механизм же налогового администрирования состоит из свода законодательных, подзаконных и инструктивных правил поведения в обозначенной сфере государственного управления, возлагаемых на каждого участника этих правоотношений.

Целью налогового администрирования является достижение максимально возможного эффекта для бюджетной системы в отношении налоговых поступлений при минимально возможных затратах в условиях оптимального сочетания

методов налогового регулирования и налогового контроля.

Налоговое администрирование - категория сложная и многоплановая. Ее содержание следует рассматривать в нескольких основных аспектах:

- 1) политическом;
- 2) юридическом;
- 3) управленческом;
- 4) финансовом.

Таким образом, налоговое администрирование предполагает управление налоговыми правоотношениями с помощью проведения определенной государственной финансово-экономической политики.

Налоговое администрирование в юридическом аспекте есть деятельность органов власти по разработке и совершенствованию налогового законодательства и контролю за его исполнением, предупреждению, выявлению налоговых правонарушений и привлечению к ответственности за их совершение.

Налоговое администрирование в управленческом аспекте представляет собой процесс управления, связанный с совершенствованием правовых мер и организационных мероприятий, направленных на повышение эффективности механизма осуществления налоговых поступлений в бюджетную систему при оптимизации затрат.

Налоговое администрирование в финансовом аспекте - это деятельность государственных органов власти по обеспечению полноты сбора налоговых платежей в государственный бюджет.

Как нами отмечалось ранее, механизм налогового администрирования представляет собой совокупность правовых мер и организационных мероприятий, проводимых государственными органами исполнительной власти и направленных на достижение целей и решение задач в той же области. При таком подходе к основным элементам механизма налогового администрирования нами отнесены следующие:

- формирование налоговой политики и ее разработка на перспективу;
- мониторинг состояния дел в области налогов и сборов, в том числе сбор и анализ информации;
- налоговый контроль;
- налоговое планирование и прогнозирование;
- налоговое регулирование;
- оказание государственных услуг в области налогов и сборов;

- превенция и выявление налоговых правонарушений;

- осуществление административно-юрисдикционной деятельности по рассмотрению дел об административных правонарушениях в области налогов и сборов и принятие по ним решения (привлечение к ответственности лиц за совершение налоговых правонарушений)¹.

Представляется целесообразным для наиболее полного раскрытия организационно-правового механизма концепции государственного администрирования в области налогов и сборов обратиться к вопросам осуществления налогового контроля и подробному рассмотрению новаций налогового законодательства, которые касаются вопросов налогового мониторинга.

В начале ноября 2014 г. Президент России подписал закон², который вводит добровольный превентивный налоговый контроль для крупных организаций - так называемый налоговый мониторинг. Закон вступил в силу с 1 января 2015 г., а ряд его положений, касающихся консолидированной группы налогоплательщиков, вступит с 1 января 2016 г.

В настоящее время налогоплательщик надеется правом выбора: регулярно подавать налоговикам в электронной форме документы и информацию, служащие основанием для начисления налогов, или же предоставлять налоговому органу доступ к своим информационным системам для проведения превентивного налогового контроля.

Налоговый мониторинг проводится на основании соответствующего решения налогового органа по запросу налогоплательщика, которое позволит Федеральной налоговой службе (ФНС) России на постоянной основе иметь доступ к данным бухгалтерского и налогового учета организации. Прогнозируется, что это будет способствовать правильности и своевременности отражения юридическим лицом всех хозяйственных операций для целей налогообложения.

Следует отметить, что право на мониторинг имеют компании, сумма уплаченных налогов которых составляет не менее 300 млн руб., а суммарный объем годового дохода и совокупная стоимость активов исчисляется 3 млрд руб. и выше. Изменения предусмотрены Федеральным законом от 4 нояб. 2014 г. № 348-ФЗ, в соответствии с которым часть первая Налогового кодекса РФ (НК РФ) дополняется разд. V.2 "Налоговый контроль в форме налогового мониторинга".

Налоговый мониторинг - одна из форм налогового контроля, которая осуществляется в виде электронного информационного взаимодействия и применяется наряду с камеральными и выездными проверками. Ее предметом выступает проверка правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов и сборов.

Сам термин “мониторинг” (англ. *monitoring* от лат. *monitor* - надзирающий) активно используется в различных отраслях научного познания. Все его многообразные смысловые значения можно сгруппировать следующим образом:

- сбор информации, наблюдение, предостережение и прогноз ситуации;
- методика и система наблюдений за состоянием определенного объекта или процесса, дающая возможность рассматривать их в развитии, оценивать, оперативно выявлять результаты воздействия различных внешних факторов;
- форма организации исследований, обеспечивающая непрерывное поступление информации о том или ином объекте;
- система регулярного измерения изменений объекта при условии регулярного применения одних и тех же принципов выборки и инструментария;
- целенаправленная деятельность, связанная с постоянным или периодическим наблюдением, оценкой и прогнозом состояния наблюдаемого объекта в целях его развития в желаемом направлении.

Анализ данных понятий позволяет выделить из данного многообразия основное содержание мониторинга, которое сводится, главным образом, к наблюдению и получению информации о некотором объекте.

Мониторинг обычно рассматривается как часть системы управления, строится на определении некоторых показателей, отражающих состояние системы, предполагает периодическое слежение за объектом и обязательную обратную связь. Результаты мониторинга дают возможность вносить корректировки по управлению объектом или процессом.

Контекстуальное понятие мониторинга наблюдается в нормативных правовых актах, и его суть сводится к следующим позициям: система наблюдений; система наблюдений, осуществля-

емых на постоянной основе посредством сбора, обобщения, систематизации и оценки информации; сбор и анализ информации о выполнении установленных показателей; анализ информации о состоянии и развитии соответствующих объектов; система наблюдений, оценки и прогноза изменений состояния объекта.

Отличительной особенностью налогового мониторинга является то, что в период его проведения организация обеспечивает налоговому органу доступ к своим документам (информации), выступающим основаниями для исчисления и уплаты налогов, а также раскрывает порядок отражения доходов, расходов и объектов налогообложения в регистрах налогового и бухгалтерского учета (абз. 1, 2 п. 6 ст. 105.26 НК РФ). То есть инспекция в режиме реального времени сможет видеть данные бухгалтерского и налогового учета организации, а также отслеживать правильность исчисления и своевременность уплаты налогов и сборов.

Как нами отмечалось ранее, пока заключить с ФНС России соглашение о налоговом мониторинге могут только крупные компании. Для этого нужно ежегодно платить более 300 млн руб. налогов и иметь годовой доход и общую стоимость активов не менее 3 млрд руб.

По соглашению о налоговом мониторинге организация обязуется раскрыть для налоговой инспекции в реальном времени данные своего бухгалтерского и налогового учета, информацию по сделкам. Взамен она получает преимущества в виде прекращения выездных налоговых проверок и возможности понимать налоговые последствия совершения нестандартных сделок. Налоговые органы обязаны давать разъяснения и консультации налогоплательщику по любым спорным вопросам налогообложения, кроме трансфертного ценообразования.

Суть новшества заключается в обеспечении тесного взаимодействия бизнеса и налоговой службы в режиме онлайн для достижения взаимовыгодных результатов.

Представляется, преимущества использования налогового мониторинга для бизнес-сообщества заключаются, прежде всего, в прекращении выездных проверок налоговых органов; снижении фискальных рисков (получения штрафов, расходов на судебное урегулирование конфликтов и др.);

в доступе к экспертизе специалистов ФНС, а также в стабильности и определенности в налоговой нагрузке, что позволит повысить инвестиционную привлекательность бизнеса.

Преимущества использования налогового мониторинга для ФНС России, на наш взгляд, заключаются, прежде всего, в возможности оперативнее, предусмотрительнее и, соответственно, лучше контролировать соблюдение налогового законодательства, правильность исчисления и своевременность уплаты налогов и сборов, т.е. деятельность ФНС России будет носить пруденциальный характер. Именно пруденциальный контроль - предварительный, "ранний" - позволит оперативно регистрировать потенциальные возможности осложнений и проблем в деятельности налогоплательщиков и в режиме реального времени вносить соответствующие поправки для их устранения.

Понятие "пруденциальный" вошло в активное употребление в русском языке в начале XXI в. в значении "осторожный", "благоразумный", "дальновидный".

Первичное значение *prudential* связано с латинским словом *providentia* - предвидение, предусмотрение, предусмотрительность, предосторожность - *providere* - смотреть вперед, готовиться - от *pro* - впереди + *videre* - видеть.

В настоящее время понятие "пруденциальный" содержится в основе понятий "пруденциальный надзор", "пруденциальные нормы", "пруденциальное регулирование". Точного определения этих понятий еще не сложилось, но их содержание, на наш взгляд, формируется вокруг следующих основополагающих постулатов;

- пруденциальный надзор - предварительный, "ранний" надзор, позволяющий регистрировать потенциальные возможности осложнений и проблем в деятельности финансовых институтов;

- пруденциальные нормы - обязательные требования, выполнение которых обеспечивает надежность, ликвидность и платежеспособность, управление рисками, защиту интересов акционеров и вкладчиков;

- пруденциальное регулирование - гибкость правового реагирования, позволяющая в короткие сроки нейтрализовать и в дальнейшем ликвидировать потенциальные возможности осложнений и проблем в деятельности финансовых институтов.

Известное правило - *prudent man rule* - правило благоразумного человека - это общее юридическое правило инвестиционного поведения. Оно относится к лицу, уполномоченному инвестировать средства от имени другого лица. Правило требует от этого лица действовать предусмотрительно, продуманно, принимать все необходимые меры по обеспечению безопасности доверенных средств и доходов от них.

Существительное от того же корня - *prudence* можно транслитерировать на русский язык как "пруденция" - один из международных принципов аудита. Один из вариантов вольного толкования этого принципа - *no one can be trusted* - никому нельзя верить.

Более того, правовая наука, юриспруденция (лат. *jūris prūdentia* - "правоведение", от лат. *jūs*, род. п. *jūris* - "право" и лат. *prūdentia* - "предвидение", "знание") - это комплексная наука, изучающая свойства государства и права; совокупность правовых знаний; практическая деятельность юристов и система их подготовки.

Таким образом, вышеизложенное, по нашему мнению, позволяет транспонировать понятие "пруденциальный надзор" в юридическую, в частности в финансово-правовую и административно-правовую, науку в смысловом значении - предварительный, "ранний", а точнее, предусмотрительный надзор (контроль), позволяющий учитывать и регистрировать потенциальные возможности осложнений и проблем в деятельности финансовых институтов с целью оперативного их устранения. При этом корреляция финансового контроля и налогового мониторинга является тенденцией современного состояния контрольной деятельности государственных администраций в пределах своей компетенции, которая заключается в изменении приоритетов от проверочной деятельности в сторону мониторинга объектов контроля, имеющего ряд преимуществ: всесторонность, непрерывность, предусмотрение и гибкость правового реагирования.

Также преимущества использования налогового мониторинга для ФНС России заключаются в повышении эффективности ее деятельности, а именно в сокращении расходов на проведение налоговых проверок и разрешение налоговых споров.

Обращаясь к истории вопроса, следует отметить, что налоговый мониторинг около 10 лет

назад впервые ввели в действие в Голландии. После окончания срока действия “пилотного проекта” этого новшества его участники (два десятка крупных налогоплательщиков страны) по итогам указали на уменьшение административной нагрузки и рост инвестиционной привлекательности. Многие другие страны переняли голландский опыт, оценив пользу налогового мониторинга для предотвращения применения бизнесом схем ухода от налогов: практика быстро прижилась в Великобритании, США, Германии и других государствах.

В России итоги “пилотного проекта” также признаны удачными. Он стартовал в декабре 2012 г., когда с ФНС соответствующие соглашения заключили “Интер РАО ЕЭС”, “РусГидро”, МТС, российское представительство Ernst & Young и “Северсталь”. В ЕУ отмечают, что с налоговиками встречались регулярно в течение всего времени действия соглашения для прояснения применяемого порядка налогового учета операций и обсуждения других вопросов. “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 %”³, - поделился с РБК своими наблюдениями партнер налоговой практики ЕУ Иван Родионов. В “РусГидро” рассказали о плотном общении с налоговиками в еженедельном режиме.

Заместитель руководителя ФНС России Сергей Аракелов в своем выступлении отметил, что за время действия “пилотного проекта” его участники получили разъяснения по 50 запросам, удалось урегулировать некоторые налоговые споры, дошедшие до судов. По информации ФНС России, число налоговых споров у части компаний сократилось в разы. Например, мировым соглашением окончился суд ФНС и “Интер РАО” на общую сумму 37,1 млн руб. Согласно “Ведомостям”, в МТС и “РусГидро” довольны снижением фискальных рисков за счет повышения предсказуемости налогового регулирования.

Но при расширенном информационном контакте с налоговой инспекцией перед компаниями встает и вопрос о степени раскрытия данных. По информации “Ведомостей”, “полную открытость”

обеспечили только “Русгидро”, “Северсталь” и “Интер РАО”. Другие компании ограничились согласованным перечнем данных, сославшись на “специфику деятельности”.

Как считают в компаниях - участницах “пилотного проекта”, главное преимущество налогового мониторинга - предварительное урегулирование споров сторон, которым недальновидно рисковать ради сокрытия каких-либо нелегальных схем.

Уместно также отметить, что по оценкам ФНС, в России на сегодняшний день только 2 тыс. налогоплательщиков отвечают требованиям, допускающим участие в программе налогового мониторинга. Большинство из них работают в сфере финансов и промышленного производства. Так что в ближайшие год-два, видимо, не стоит ожидать бума в виде роста бюджетных поступлений или большого числа компаний, присоединившихся к программе налогового мониторинга. Интерес к программе, по словам Сергея Аракелова, проявили пока 20-30 компаний. Вполне вероятно, что со временем больше налогоплательщиков смогут участвовать в налоговом мониторинге⁴.

Таким образом, эксперимент был признан удачным. Думается, требования к объему выручки для входа в программу будут снижены и она станет доступнее для более широкого круга налогоплательщиков.

Подводя краткие итоги, следует отметить, что применение налогового мониторинга, с одной стороны, способствует установлению совершенно иного уровня взаимоотношений между крупными компаниями и налоговыми органами при проведении налогового контроля и повышению качества налогового администрирования. Налоговый мониторинг - одна из форм налогового контроля, которая осуществляется в виде электронного информационного взаимодействия и применяется наряду с камеральными и выездными проверками.

Суть новшества заключается в обеспечении тесного взаимодействия бизнеса и налоговой службы в реальном времени для достижения взаимовыгодных результатов.

С другой стороны, применение налогового мониторинга для компаний может создать негативные последствия. Положения, регулирующие

взаимосогласительные процедуры, не позволяют однозначно сделать вывод о том, что делать в ситуации, когда отсутствует возможность устранить возникшие противоречия между налоговым органом и налогоплательщиком.

Для налогоплательщика данный факт является принципиальным, так как невыполнение мотивированного мнения налогового органа служит основанием для проведения выездной налоговой проверки. Следовательно, окончательное разрешение вопроса о правильности исчисления и своевременности уплаты налогов будет происходить в суде. Учитывая порядок и сроки, установленные НК РФ для обжалования решений налого-

вых органов, эта процедура займет достаточно продолжительное время.

¹ Воронов А.М., Гоголев А.М. Государственное администрирование в области налогов и сборов: правовой аспект // Вестн. Финансового университета при Правительстве Российской Федерации. 2013. № 2. С. 70.

² О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон от 4 нояб. 2014 г. № 348-ФЗ // Собр. законодательства РФ. 2014. 10 нояб. (№ 45). Ст. 6158.

³ URL: <http://top.rbc.ru/economics/27/05/2014/926354.shtml>.

⁴ URL: <http://www.vedomosti.ru/finance/news/35668741/fns-bez-proverok>.

Поступила в редакцию 06.04.2015 г.