ЕКАТЕРИНА АНДРЕЕВНА ЧЕБАНОВА

Институт государства и права Российской академии наук
119019, Российская Федерация, Москва, ул. Знаменка, д. 10
E-mail: kotua.ru@mail.ru

DOI: 10.35427/2073-4522-2020-15-4-chebanova

ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ ПРЕДВАРИТЕЛЬНОГО НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Аннотация. В статье автор проводит анализ эффективности существующих форм предварительного налогового контроля, на основе лучших зарубежных практик налогообложения обосновывает актуальность применения таких форм контроля в современной отечественной модели налогового администрирования. Особый акцент сделан на правовые аспекты применения налогового мониторинга, его место в механизме взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов.

Исходя из насущных задач развития отечественной налоговой системы, опыта мировой кооперации и международных стандартов налогообложения сформированы актуальные предложения о направлениях совершенствования правового регулирования как существующих, так и внедряемых форм предварительного налогового контроля.

Ключевые слова: предварительный налоговый контроль, государственная регистрация налогоплательщиков, налоговый мониторинг, предварительное налоговое разъяснение, мотивированное мнение налогового органа, взаимосогласительные процедуры, заключения о вероятных результатах финансово-хозяйственных операций

ЕКАТЕРИНА А. CHEBANOVA

Postgraduate student of the Institute of State and Law of the Russian Academy of Sciences, Scientific specialty code 12.00.04,
119019, Moscow, st. Znamenka, 10,
E-mail: kotua.ru@mail.ru

LEGAL ASPECTS OF PRELIMINARY TAX CONTROL

Abstract. In the article, the author analyzes the effectiveness of existing forms of pre-tax control, based on the best foreign tax practices, justifies the relevance of using such forms of control in the modern domestic model of tax administration.

Special emphasis is placed on the legal aspects of tax monitoring and its place in the mechanism of interaction between taxpayers, and tax authorities.

Based on the urgent tasks of developing the domestic tax system, global cooperation and international tax standards, we have formed current proposals on ways to improve the legal regulation of both existing and implemented forms of preliminary tax control.

Keywords: preliminary tax control, state registration of taxpayers, tax monitoring, preliminary tax clarification, reasoned opinion of the tax authority, mutual agreement procedures, conclusions on the likely results of financial and economic operations

Сложившийся традиционный подход в организации налогового контроля основывался на всеохватывающем механизме камеральных и выездных налоговых проверок. Такой фискальный характер деятельности налоговых органов, доминирование принципа власти и подчиненности в налоговом контроле не только не стали эффективными, но и не принесли существенной экономической отдачи.

Государство вынуждено искать новые пути взаимодействия с российскими налогоплательщиками, в том числе эффективные формы налогового контроля, которые бы обеспечили: бесперебойные поступления в доходную часть бюджета с минимальными потерями для платежеспособности налогоплательщика; сокращение расходов государства на контрольную деятельность; позитивное отношение налогоплательщиков к налоговой системе.

Сегодня за основу реализации отечественной модели налогового контроля избран риск-ориентированный подход, где акцент делается на выборочности и использовании предварительных форм контрольной деятельности. Невзирая на достаточно обширный перечень научных исследований, следует признать, что достаточные ответы на проблемные вопросы правовых основ института предварительного налогового контроля не получены. Подавляющее большинство авторов отдают предпочтение анализу законодательства об отдельных формах предварительного налогового контроля, исследованию предмета и объекта таких форм контроля, зачастую обходя стороной тему предварительного налогового контроля в целом¹.

Одни авторы сводят предварительный налоговый контроль лишь к проведению информационной и разъяснительной работы с нало-

¹ См.: Бочкарева Е.А., Вершило Т.А., Мирошник С.В., Косаренко Н.Н., Крохина Ю.А., Пешкова Х.В., Прошунин М.М. Актуальные проблемы финансового права: Учебник / Под ред. А.Д. Селюкова, И.А. Цинделиани. М., 2019. С. 432.

гоплательщиками²; другие, на наш взгляд, обоснованно расширяют понимание предварительного налогового контроля, включая в него налоговое планирование и предпроверочный анализ³; регистрацию налогоплательщиков, контрольно-кассовой техники и т.п.; международный автоматический обмен информацией; а также его основные формы — налоговый мониторинг и предварительное налоговое разъяснение.

В связи с этим отсутствует единство и в научном определении предварительного налогового контроля. Как отмечает А.А. Брызгалин, предварительный налоговый контроль осуществляется до совершения какой-либо деятельности, влекущей в последующем возникновение налоговых обязательств. Задача предварительного контроля состоит в том, чтобы предотвратить и не допустить возможных нарушений законодательства о налогах и сборах. Таким образом, предварительный контроль начинает действовать еще до возникновения у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Одной из традиционных форм предварительного налогового контроля является учет налогоплательщиков, направленный на обеспечение контроля их последующей деятельности⁴.

А.Н. Козырин в основе сущности предварительного налогового контроля рассматривает информационную работу с налогоплательщиками⁵, М.А. Гармаева добавляет к этому налоговое планирование и предупреждение нарушений налогового законодательства⁶, Е.С. Недосекова и Ю.Н. Туганов ограничивают такой контроль только налоговым мониторингом⁷. Л.В. Спирина раскрывает сущность предварительного государственного налогового контроля через осуществление правовым образом регламентированных действий и мероприятий, направленных на предотвращение налоговых правонарушений и преступлений.

² См.: *Гостева М.* Налоговое администрирование и налоговый контроль // Финансовая газета. 2007. № 23. С. 26.

³ См.: *Спирина Л.В.* Государственный предварительный налоговый контроль: сущность и функции // Вестник ПАГС. 2010. № 3. С. 157.

⁴ См.: *Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н.* Налоговый контроль и производство по делам о налоговых правонарушениях. Теория и практика применения гл. 14 Налогового кодекса РФ (с учетом Федерального закона от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ). М., 2007. № 2. С. 72.

⁵ См.: *Налоговый процесс: Учеб. пособие / Под ред. А.Н. Козырина.* М., 2007. С. 106.

⁶ См.: *Гармаева М.А., Горева А.В., Колюхова Т.В.* Правовое обеспечение финансового контроля в Российской Федерации // Право и экономика. 2006. № 4—6. С. 46.

⁷ См.: *Недосекова Е.С.* Финансовое право. М., 2014. С. 264.

При таком взаимодействии налоговых органов с налогоплательщиками возникают правоотношения особого рода⁸. Тем самым изложенное еще раз подтверждает, что в теории налогового права до сих пор не сложилось единого мнения по сути предварительного налогового контроля, перечня его форм и правового регулирования последних, и самое главное, того, как необходимо совершенствовать и развивать механизм такого контроля в целях предупреждения и минимизации тех или иных негативных последствий для экономической безопасности страны.

Проанализировав работы ученых, правовые акты, имеющие отношение к вопросам предварительного налогового контроля, полагаем возможным предложить авторское видение предварительного налогового контроля как совокупности относительно самостоятельных форм налогового контроля, планируемых и осуществляемых контролирующими субъектами такого контроля до совершения контролируемыми лицами действий в области налоговых правоотношений и направленных на предупреждение их правонарушений⁹.

Несомненно, базовой формой предварительного налогового контроля остается государственная регистрация налогоплательщиков. Такой учет представляет собой систему сбора, регистрации и обработки информации о доходах контролируемых субъектов налогового контроля или связанной с их налогообложением, необходимой для правильного исчисления налоговых обязательств, оценки реального уровня налогообложения и осуществления контроля за полнотой и своевременностью уплаты налога в бюджет.

Следует отметить, что, несмотря на достаточно подробное правовое регулирование основных элементов системы регистрации и учета налогоплательщиков, для построения завершенной единой системы эффективного налогового контроля необходимо уделить внимание следующим проблемным вопросам:

- сохраняется достаточная зависимость механизма регистрации налогоплательщиков от данных, предоставляемых другими органами;
- регистрация в большей степени по-прежнему привязана к месту жительства налогоплательщика или месту нахождения его имущества;
- индивидуальный номер налогоплательщика не является универсальным идентификационным средством, например для социального страхования и иных правоотношений.

⁸ См.: *Спирина Л.В.* Указ. соч. С. 157.

⁹ См.: *Чебанова Е.А.* Правовая регламентация налогового администрирования в современной России // Правовая политика и правовая жизнь. 2020. № 1. С. 185.

Например, в ряде стран (США, страны Скандинавии и др.) также введен обязательный ИНН, однако он является единым и для налоговых, трудовых, социальных и других правоотношений, используется при совершении различных гражданско-правовых сделок (банковские операции, сделки с недвижимостью, розничная и электронная торговля и т.п.)¹⁰.

В качестве примера возьмем опыт Республики Казахстан. Единый регистрационный номер налогоплательщика (РНН) является обязательным для каждого физического лица. Регистрация физического лица является обязательной и производится независимо от места нахождения налогоплательщика, данные хранятся на центральном сервере Налогового комитета. Последний обеспечивает единство данных для всех органов государственной власти и формирует иные регистрационные учеты, например налогоплательщиков, перешедших на электронную отчетность, и др.¹¹

Одним из наиболее значимых мероприятий по реализации концепции совершенствования предварительного налогового контроля в России является введение с 1 января 2015 г. института налогового мониторинга. Горизонтальный мониторинг как одна из эффективных форм налогового контроля впервые предложен налоговой службой Нидерландов в 2002 г. и одобрен научным советом по государственной политике при правительстве этой страны. В рамках реализации этой программы в 2004 г. налоговая служба Нидерландов разработала концепцию горизонтального мониторинга расширенного информационного взаимодействия налоговых органов и плательщиков налогов. Налоговая служба и компании заключили письменные соглашения, по которым участники обязывались предоставлять информацию налоговой администрации о любом спорном вопросе, где содержится налоговый риск, и раскрывает все факты, относящиеся к его деятельности. Налоговая администрация обязывалась подготовить налогоплательщику рекомендации, направленные на предупреждение спорных ситуаций¹².

Как отмечал М. Хулен, целью горизонтального мониторинга было повышение прозрачности крупных транснациональных корпораций

¹⁰ См.: OECD (2013). Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies // OECD Publishing. 2013. P. 284.

¹¹ См.: Симонова Н.Ю. Проблемы организации и учета плательщиков налога на доходы физических лиц в России // Вестник СИБИТа. 2013. № 4 (8). С. 26.

¹² См.: Зубарева И.Е. Горизонтальный мониторинг как способ контроля налогоплательщиков, основанный на доверии: опыт королевства Нидерландов // Ваш налоговый адвокат. 2008. № 5. С. 65.

для налоговой службы в обмен на тщательную предварительную проверку их налоговых деклараций со стороны налогового ведомства¹³.

За прошедшие годы горизонтальный мониторинг успешно освоен в большинстве зарубежных стран, более того, продолжает совершенствоваться: разд. 26 свода законов о налогах Соединенных Штатов Америки (*Tax Code, Internal Revenue Code, IRC*) установлена Программа добровольного участия налогоплательщика в проверке налоговой службой соответствия осуществляемой деятельности налоговому законодательству (по сути, налоговый аудит в режиме реального времени)¹⁴. В Великобритании с 2008 г. действует финансовый акт, предусматривающий подачу налоговой информации в реальном времени в обмен на последовательное сокращение количества проверок налоговых служб (*low risk*)¹⁵.

Иная сторона горизонтального мониторинга реализована в налоговом законодательстве Франции, где полученное налогоплательщиком по его запросу налоговое решение фискального органа о правомерности совершаемой операции подлежит обязательному исполнению¹⁶. Ирландская модель мониторинга (*Cooperative Compliance Program*) предполагает, что налогоплательщик вправе заключить соглашение с налоговой службой, в рамках которого он получает разъяснения относительно применения в его бизнесе налоговых норм, и при их выполнении освобождается от негативных налоговых последствий¹⁷.

Позднее стали появляться аналоги налогового мониторинга в налоговом контроле и в других странах. Несмотря на то что особенности правового регулирования и применения налогового мониторинга в государствах разнятся, общим результатом является то, что налогоплательщики своевременно получают квалифицированное заключение о правомерности как планируемых, так и уже реализованных сделок в области на-

¹³ См.: Хулен М. Горизонтальный мониторинг // Закон. 2015. № 2. С. 31.

¹⁴ См.: IRS. Tax reform // Служба внутренних доходов США. Раздел: Налоговая реформа. URL: www.irs.gov (дата обращения: 07.05.2020).

¹⁵ См.: Tax and customs administration. Section: The strategy of tax administration // Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии. Налоговая и таможенная администрация. Раздел: Стратегия налогового администрирования. URL: www.hmrc.gov.uk (дата обращения: 13.05.2020).

¹⁶ См.: Prévenir et résoudre mes difficultés corriger mes erreurs // Главное управление государственных финансов Республики Франция. Раздел: Предотвращать и разрешать ошибки. Официальный сайт. URL: ww.impots.gouv.fr (дата обращения: 07.05.2020).

¹⁷ См.: Office of the Revenue Commissioners Ireland. Co-operative compliance // Налоговая администрация Ирландии. Кооперативный комплаенс. Официальный сайт. URL: <http://www.revenue.ie/> (дата обращения: 07.05.2020).

логообложения. Последнее не только предотвращает налоговые споры, но и способствует формированию оптимальной взаимовыгодной модели взаимоотношений налогоплательщика и государства.

Используемый отечественной юридической наукой термин «горизонтальный» применительно к налоговому мониторингу заимствован за рубежом, что объясняется, во-первых, императивным характером отношений налоговых органов с налогоплательщиками, во-вторых, целью такого мониторинга является построение на одном уровне партнерских и доверительных отношений с установлением равных возможностей для всех участников. Однако в российском законодательстве данный термин не используется.

В Российской Федерации в 2012 г. в рамках пилотного проекта заключены соглашения о расширенном информационном взаимодействии (горизонтальном налоговом мониторинге) с акционерными обществами «РусГидро», «Мобильные ТелеСистемы», «Интер РАО ЕЭС» и иностранной организацией «Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В.». По итогам указанные организации положительно охарактеризовали такой опыт налогового контроля. Федеральным законом от 4 ноября 2014 г. № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»¹⁸ (далее — НК РФ) часть первая НК РФ дополнена разделом V.2 «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга», тем самым закрепив новую форму предварительного налогового контроля.

По существу, содержание данной формы налогового контроля заключается в предоставлении налоговому органу доступа к информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика и контроль налоговым органом в режиме реального времени за исполнением налогоплательщиком налоговых обязанностей. Согласно разъяснению Федеральной налоговой службы (далее — 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 камеральных и выездных налоговых проверок и сохраняет за налоговым органом возможность проверки полноты и своевременности исчисления (уплаты) налогов и сборов¹⁹.

¹⁸ СЗ РФ. 2014. № 45. Ст. 6158.

¹⁹ См: письмо ФНС России от 13 февраля 2020 г. № ЕА-4-15/2356@ «О направлении рекомендаций по проведению налогового мониторинга в части автоматизированного контроля за правильностью исчисления налога на добавленную стоимость» // Нормативные акты для бухгалтера. 2020. № 8.

С позиции механизма реализации контрольных полномочий представляется возможным рассматривать налоговый мониторинг в двух ипостасях: с одной стороны, как способ увеличения собираемости налогов и иных обязательных платежей в бюджет, с другой — как способ взаимодействия в целях предотвращения разногласий и споров налогоплательщиков с налоговыми органами.

Реализация государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков»²⁰ в части развития налогового контроля за последние годы способствовала не только сближению интересов государства, его граждан и бизнеса в процессе урегулирования налоговых споров, но и активно запустила процесс развития новых способов урегулирования налоговых конфликтов, в том числе таких, как мотивированное мнение и налоговый мониторинг. Практика использования последнего в России подтвердила преимущества внедрения такой формы предварительного налогового контроля. Среди таковых предотвращение и сокращение налоговых споров в судах и расширение их разрешения в досудебном порядке; устранение неопределенности во взаимоотношениях с налоговыми органами; обеспечение эффективности управления налоговыми рисками; уменьшение издержек на проведение проверок и судебных разбирательств.

Как отмечено в материалах ФНС России, только в первом полугодии 2019 г. применение системы налогового мониторинга позволило сократить число выездных налоговых проверок на треть (4,9 тыс., —35%), а количество жалоб на их результаты — вдвое, число судебных налоговых споров уменьшилось на 20% (до 4,6 тыс.), налоговые сборы же по-прежнему показывают положительную динамику. Так, за три квартала 2019 г. поступления в консолидированный бюджет выросли на 1,5 трлн руб. в сравнении с тем же периодом 2018 г. и превысили 15 трлн руб. (+10,9%), в федеральный бюджет — на 0,8 трлн руб., до 8,3 трлн руб. (+10,6%). По оценкам ФНС России, за последние пять лет применения налогового мониторинга издержки компаний, присоединившихся к программе, связанные с налоговым контролем, сократились на 30% и более²¹.

²⁰ Постановление Правительства РФ от 15 апреля 2014 г. № 320 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации “Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков”» // СЗ РФ. 2014. № 18 (ч. 3). Ст. 2166.

²¹ См.: Выступление руководителя Федеральной налоговой службы России М.В. Мишустина на всероссийском налоговом форуме «Налоговая политика:

Вместе с тем опыт применения налогового мониторинга выявил и ряд проблемных вопросов, требующих правового решения. По данным ФНС России, в 2019 г. в системе мониторинга участвовало не более 80 организаций, с 2020 г. доступ к своим данным предоставили всего 95 крупнейших компаний, их налоговые платежи обеспечат не менее 30% доходов бюджета²². В связи с чем в юридической науке и среди правоприменителей высказываются обоснованные предложения о существенном снижении таких показателей, поскольку существующие ориентированы только на несколько десятков крупнейших налогоплательщиков и попросту лишают возможности участия в налоговом мониторинге тысячи готовых к такой форме контроля организаций.

По оценке специалистов в области налогового права, правоприменителей и налогоплательщиков, существующие нормы НК РФ необоснованно сужают перечень потенциальных участников налогового мониторинга. «Самое распространенное предложение — уменьшить финансовые показатели допуска к участию. На первом этапе такого реформирования совокупная сумма подлежащих уплате налогов, суммарный размер доходов и стоимость активов организации могут быть уменьшены в три раза. Тем самым к участию в мониторинге будут допущены не только крупнейшие, но и крупные и средние организации. В перспективе следует рассмотреть вопрос об устранении иных ограничений для участия в такой процедуре»²³.

Распоряжением Правительства РФ от 21 февраля 2020 г. № 381-р²⁴ утверждена Концепция развития и функционирования в Российской Федерации системы налогового мониторинга, которая в ближайшей перспективе предусматривает создание новой системы обязательных требований для добровольного соблюдения законодательства РФ о на-

взгляд бизнеса и власти» 29 октября 2019 г. // Официальный сайт всероссийского налогового форума «Налоговая политика: взгляд бизнеса и власти». URL: <https://nalogforum.tpprf.ru> (дата обращения: 01.05.2020).

²² См.: *Гришина Т.* ФНС подключают к росту экономики. Минфин предлагает ей заняться превращением льгот в инвестиции // Коммерсантъ. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/4261559> (дата обращения: 01.05.2020).

²³ Мониторинг и аудит как инструмент достижения баланса частных и публичных интересов в налоговых и таможенных правоотношениях. [Электронный ресурс] // Научная электронная библиотека. URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=36731644> (дата обращения: 09.06.2020).

²⁴ Распоряжение Правительства РФ от 21 февраля 2020 г. № 381-р «Об утверждении концепции развития и функционирования в Российской Федерации системы налогового мониторинга» // СЗ РФ. 2020. № 10. Ст. 1357.

логах и сборах посредством налогового мониторинга, в том числе расширение перечня плательщиков, которые вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о проведении налогового мониторинга, за счет изменения условий, соблюдение которых плательщиком обязательно.

По прогнозам ФНС России, в результате реализации таких мер участниками мониторинга смогут стать свыше 4 тыс. компаний к 2022 г. с последующим ежегодным увеличением на уровне не ниже 20% в год, при этом более трети из которых уже готовы к такой форме налогового контроля. «Опрос потенциальных участников налогового мониторинга о мотивах и ожиданиях от нового формата взаимодействия с налоговыми органами подтвердил их намерения снизить налоговые риски через урегулирование спорных вопросов, повысить престиж организации, подтвердив тем самым репутацию добросовестного налогоплательщика»²⁵.

Также, на наш взгляд, представляется целесообразным увеличить сроки, используемые в налоговом мониторинге. В целях стимулирования законопослушных налогоплательщиков было бы уместным установленные п. 4 ст. 105.26 НК РФ временные ограничения мониторинга расширить на более продолжительный срок, например до трех лет. Кроме того, для добросовестных налогоплательщиков возможно и упростить процедуру повторного и последующих присоединений к системе налогового мониторинга. Это не только выступило бы стимулом для организаций, но и существенно разгрузило бы налоговые органы.

Еще одним проблемным вопросом правового регулирования налогового мониторинга остаются риски обеспечения информационной безопасности, в первую очередь в отношении налогоплательщика. В частности, при расширенном информационном контакте с налоговыми органами неопределенной является степень раскрытия данных, не урегулирован вопрос о внесудебном разрешении возникших в процессе информационного обмена противоречий между налоговым органом и налогоплательщиком, высок риск трансформации мероприятий налогового мониторинга в перманентную «удаленную» проверку. Как подчеркивают в научной литературе, здесь имеют значение и устоявшиеся фискально-ориентированные традиции отношений проверяющих и проверяемых: российские налогоплательщи-

²⁵ Мониторинг и аудит как инструмент достижения баланса частных и публичных интересов в налоговых и таможенных правоотношениях. [Электронный ресурс] // Научная электронная библиотека. URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=36731644> (дата обращения: 09.06.2020).

ки не привыкли откровенничать с налоговыми органами, особенно по вопросам минимизации налоговых рисков²⁶.

Среди возможных направлений решения — разработка интерактивных сервисов, открытых программных интерфейсов, в целях автоматизации налогового мониторинга посредством удаленного запуска автоматического контроля в информационных системах плательщиков, к которым предоставлен доступ налоговым органам. В том числе это обязательная правовая регламентация программных инструментов подтверждения достоверности информации налогоплательщика и ее защиты от несанкционированного доступа, условий для категорирования, согласно компетенции, доступа налоговых органов, к информационным системам плательщиков, а также системам их внутреннего контроля и управления рисками, ответственности должностных лиц.

Упомянутая ранее Концепция развития и функционирования в России системы налогового мониторинга возлагает на уполномоченный орган разработку детальной нормативной-правовой регламентации налогового мониторинга, а также возлагает на ФНС обязанность ввести электронные карты отраслевых рисков участников налогового мониторинга, формировать их риск-профили, автоматически выявлять риски и уведомлять о них налогоплательщиков. Применение риск-ориентированного подхода позволит из десятков миллионов операций проверять только те, которые содержат элементы риска.

Одновременно планируется внедрить специальные программы автоматического поиска ошибок и нарушений. Последние позволят оперативно проверять полноту и целостность данных учета, хронологическую последовательность отражения всех операций в учетной системе, а также онлайн наличие подтверждающих первичных документов.

Такое усовершенствование позволит налоговым органам выносить решения о возмещении и возврате косвенных налогов в рамках самого мониторинга. Все это сделает налоговый мониторинг еще более удобным и привлекательным для добросовестных налогоплательщиков.

Важным направлением совершенствования налогового мониторинга остается дальнейшее правовое оформление института предварительного налогового разъяснения. Суть этого правового института заключается в предоставлении налогоплательщику права получать в налоговых органах информацию о налоговых последствиях сделки, которую он только планирует совершить. Такой подход дает налогоплательщику

²⁶ См.: Бочкарева Е.А., Вершило Т.А., Мирошник С.В., Косаренко Н.Н., Крохина Ю.А., Пешкова Х.В., Прошунин М.М. Указ. соч. С. 433.

гарантию в отношениях с налоговым органом. В случае осуществления планируемой операции в строгом соответствии с содержащимися предписаниями налогового органа, при проведении проверок в будущем налоговые органы уже не вправе принимать отличную от указанной ранее позицию и предъявлять налогоплательщику какие-либо претензии, доначислять штрафы или пени. Одной из задач этого института является улучшение инвестиционного климата в стране как одного из приоритетов государственной экономической политики.

В отличие от налогового мониторинга предварительное налоговое разъяснение предоставляет налогоплательщику возможность получать информацию о налоговых последствиях конкретной сделки, которую он только планирует совершить. Такое разъяснение не подразумевает полной передачи налоговым органам информации бухгалтерского и налогового учета. Налоговый орган проводит лишь оценку возможных последствий будущей сделки и выдает соответствующее заключение, в соответствии с которым действует налогоплательщик.

Предтечей налогового разъяснения с точки зрения полноты содержания этого понятия является мотивированное мнение налогового органа, принимаемое в рамках налогового мониторинга, в котором отражается позиция этого органа по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов (п. 1 ст. 105.30 НК РФ). По своей природе такой документ является правоприменительным (ненормативным) актом налогового органа, содержащим информацию разъяснительного характера.

Как отмечено в правовых актах ФНС России, мотивированное мнение налогового органа при проведении налогового мониторинга составляется только в случае установления факта, свидетельствующего о неправильном исчислении (удержании), неполной или несвоевременной уплате (перечислении) организацией налогов, сборов, страховых взносов либо при поступлении запроса организации о предоставлении мотивированного мнения при наличии у нее сомнений или в случае неясности по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов по совершенной или планируемой сделке (операции) или совокупности взаимосвязанных сделок (операций), а также по иным совершенным фактам хозяйственной жизни организации²⁷.

²⁷ Приказ ФНС России от 15 декабря 2017 г. № ММВ-7-3/1065@ «Об утверждении Регламента взаимодействия межрегиональных инспекций ФНС России по

По запросу налогоплательщика мотивированное мнение составляется при наличии у него сомнений или в случае неясности по вопросам налоговых последствий совершенной или только планируемой сделки (операций) либо иных фактов хозяйственной жизни (п. 4, 5 ст. 105.30 НК РФ). Таким образом, участник налогового мониторинга может еще до совершения тех или иных действий проконсультироваться с налоговым органом относительно их налоговых последствий.

По получении мотивированного мнения налогоплательщик вправе согласиться либо не согласиться с ним. В первом случае он должен уведомить о своем согласии налоговый орган с приложением подтверждающих выполнение мотивированного мнения документов в случае их наличия. При несогласии налогоплательщик должен в течение месяца со дня получения мотивированного мнения представить документы в части разногласий в соответствующий налоговый орган, который направляет их вместе со всеми имеющимися у него материалами в налоговый орган для начала взаимосогласительной процедуры.

Применение такой формы налогового контроля весьма ограничено. Получить мотивированное мнение могут только крупнейшие налогоплательщики, в отношении которых проводится налоговый мониторинг, а их сегодня насчитывается не более сотни. И на фоне планов ФНС России по расширению системы мониторинга в текущем году достижение значимых результатов применения мотивированного мнения представляется сомнительным. По признанию самой ФНС России, сейчас эта форма служит только стимулом для раскрытия компаний перед налоговыми органами. В частности, в 2019 г. таким образом обеспечено сокращение налогового разрыва компаний по налогу на добавленную стоимость (доля сомнительных операций с НДС составила 0,6%)²⁸.

Как отметил заместитель руководителя ФНС России Д. Сатин, «мотивированные мнения занимают отдельную нишу среди разъяснений Минфина России и информирования Службы о действующем налоговом законодательстве. Мы не рассматриваем их как инструмент

крупнейшим налогоплательщикам и центрального аппарата Федеральной налоговой службы при составлении мотивированного мнения налогового органа, поступлении разногласий организации на мотивированное мнение налогового органа, проведении взаимосогласительной процедуры и оформлении результатов окончания налогового мониторинга». Документ опубликован не был.

²⁸ См.: *Гришина Т.* ФНС подключают к росту экономики. Минфин предлагает ей заняться превращением льгот в инвестиции // Коммерсантъ. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/4261559> (дата обращения: 01.05.2020).

широкого применения для всех налогоплательщиков. Каждый запрос требует тщательной проработки»²⁹.

За 2017–2018 гг. организации направили в ФНС России 19 запросов на мотивированные мнения. По урегулированным позициям совокупная налоговая база составила 663 млрд руб., т.е. в среднем по каждому мотивированному мнению налоговая база по урегулированным налоговым позициям — более 35 млрд руб., а сумма налога — около 7 млрд рублей. Как пояснила заместитель начальника Управления камерального контроля ФНС России М. Крашенинникова, большинство вопросов связано с налогом на прибыль, случаев невыполнения налогоплательщиками полученных мотивированных мнений налогового органа не было, в то же время состоялись три взаимосогласительные процедуры, в двух из которых мотивированное мнение налогового органа осталось без изменения³⁰.

Анализ изложенного позволяет сформировать ряд проблемных вопросов и направлений совершенствования такой формы контроля. Во-первых, на основе планируемого расширения налогового мониторинга и лучших примеров зарубежной практики представляется закономерным поэтапное распространение института мотивированного мнения (предварительного разъяснения) на все виды организаций, а в последующем сделать этот механизм доступным и для физических лиц (например, посредством мобильного приложения «Мой налог» налогоплательщики профессионального дохода в режиме реального времени сообщают налоговым органам о своих расчетах по налогообложению; последние по итогам проверки направляют мотивированное мнение о неверном исчислении, неполной или несвоевременной уплате; если налогоплательщик подтверждает онлайн, далее процедура доначисления производится автоматически или представляет в электронном виде документы в обоснование возражений). Во-вторых, в Нидерландах, Швеции, Франции и др., чтобы предотвратить негативные налоговые последствия, налоговые органы предоставляют налогоплательщику на налоговом мониторинге заключения о вероятных результатах финансово-хозяйственных операций. Российские налоговые органы в мотивированном мнении, по сути, разъясняют послед-

²⁹ В ФНС России провели «круглый стол» с крупнейшими налогоплательщиками — участниками налогового мониторинга // Официальный сайт ФНС России. 5 марта 2018 г. [Электронный ресурс]. URL: https://www.nalog.ru/m64/news/activities_fts/7259013/ (дата обращения: 18.06.2020).

³⁰ См.: В ФНС России провели «круглый стол» с крупнейшими налогоплательщиками — участниками налогового мониторинга.

ствия согласно налоговому законодательству без учета конкретных особенностей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, в первую очередь по причине отсутствия у должностных лиц налоговых органов должной компетенции. В-третьих, мотивированное мнение составляется исключительно сотрудниками налоговых органов, при его составлении не могут быть привлечены сторонние эксперты, оно не может быть обжаловано в вышестоящей инспекции или суде, что, на наш взгляд, исходя из достаточной судебной практики отмены неправомερных решений налоговых органов, не совсем справедливо. Представляется, что включение процедуры оспаривания такого мнения в соответствии с порядком рассмотрения налоговых споров НК РФ было бы логичным.

В случае же отказа от исполнения мотивированного мнения ФНС России вправе инициировать выездную налоговую проверку налогоплательщика, от которой налогоплательщик и пытался освободиться, переходя на налоговый мониторинг. При этом получить налоговую проверку как санкцию за неисполнение мотивированного мнения, в отличие от выездной налоговой проверки в общем порядке, для налогоплательщика весьма некомфортно, так как при такой проверке налоговые органы основываются на информации обо всей деятельности организации, предоставленной в рамках налогового мониторинга.

Таким образом, развитие перспективных форм предварительного налогового контроля на основе лучших отечественных и зарубежных практик не только способствует определению баланса между интересами государства и его граждан, но и позволяет значительно снизить налоговые риски, играет существенную роль в стимулировании деловой активности за счет повышения стабильности и определенности правового регулирования налогообложения.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Бакаева О.Ю., Покачалова Е.В. Мониторинг и аудит как инструмент достижения баланса частных и публичных интересов в налоговых и таможенных правоотношениях // Вестник Пермского университета. Юридические науки. № 42. 2018. С. 616–639.

Бочкарева Е.А., Вершило Т.А., Мирошник С.В., Косаренко Н.Н., Крохина Ю.А., Пешкова Х.В., Прошунин М.М. Актуальные проблемы финансового права: Учебник / Под ред. А.Д. Селюкова, И.А. Цинделиани. М.: Юстиция, 2019.

Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоговый контроль и производство по делам о налоговых правонарушениях. Теория и практика применения гл. 14 Налогового кодекса РФ (с учетом Федерального закона от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ) // Налоги и финансовое право. 2007. № 2. С. 1–264.

Гармаева М.А., Горева А.В., Конюхова Т.В. Правовое обеспечение финансового контроля в Российской Федерации // Право и экономика. 2006. № 4–6. С. 45–50.

Зубарева И.Е. Горизонтальный мониторинг как способ контроля налогоплательщиков, основанный на доверии: опыт королевства Нидерландов // Ваш налоговый адвокат. 2008. № 5. С. 64–70.

Налоговый процесс: Учеб. пособие / Под ред. А.Н. Козырина. М.: ЦППИ. 2007.

Недосекова Е.С. Финансовое право. М.: Изд-во Российской таможенной акад., 2014.

Симонова Н.Ю. Проблемы организации и учета плательщиков налога на доходы физических лиц в России // Вестник СИБИТа. 2013. № 4 (8). С. 25–28.

Спирина Л.В. Государственный предварительный налоговый контроль: сущность и функции // Вестник ПАГС. 2010. № 3. С. 156–160.

Хулен М. Горизонтальный мониторинг // Закон. 2015. № 2. С. 31–33.

Чебанова Е.А. Правовая регламентация налогового администрирования в современной России // Правовая политика и правовая жизнь. 2020. № 1. С. 185–187.

Официальный сайт ФНС России 5 марта 2018 г. [Электронный ресурс]. URL: https://www.nalog.ru/m64/news/activities_fts/7259013/ (дата обращения: 18.06.2020).

IRS. Tax reform. Служба внутренних доходов США. Раздел: Налоговая реформа. Официальный сайт. URL: www.irs.gov (дата обращения: 07.05.2020).

Office of the Revenue Commissioners Ireland. Co-operative compliance. Налоговая администрация Ирландии. Кооперативный комплаенс. Официальный сайт. URL: <http://www.revenue.ie/> (дата обращения: 07.05.2020).

Prévenir et résoudre mes difficultés corriger mes erreurs. Главное управление государственных финансов Республики Франция. Раздел: Предотвращать и разрешать ошибки. Официальный сайт. URL: www.impots.gouv.fr (дата обращения: 07.05.2020).

Tax and customs administration. Section: The strategy of tax administration. Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии. Налоговая и таможенная администрация. Раздел: Стратегия налогового администрирования. Официальный сайт. URL: www.hmrc.gov.uk (дата обращения: 13.05.2020).

REFERENCES

Bakaeva, O.Y., Pokachalova E.V. (2018) Monitoring i audit kak instrument dos-tizheniya balansa chastnyh i publicnyh interesov v nalogovyh i tamozhennyh pravoot-nosheniyah [Monitoring and audit as a tool for achieving a balance of private and public interests in tax and customs relations]. *Vestnik Permskogo universiteta. Yuridicheskie nauki* [Bulletin of Perm University. Legal science]. № . 42. P. 616–639. (in Russ.)

Bochkareva, E.A., Vershilo, T.A., Miroshnik, S.V., Kosarenko, N.N., Krohina, Y.A., Peshkova, H.V., Proshunin, M.M. (2019) *Aktual'nye problemy finansovogo prava* [Actual problems of financial law]. Moscow, Yusticiya. (in Russ.)

Bryzgalin, A.V., Bernik, V.R., Golovkin, A.N. (2007) *Nalogovy'j kontrol' i proiz-vodstvo po delam o nalogovy'x pravonarusheniyax. Teoriya i praktika primeneniya gl. 14 Nalogovogo kodeksa RF (s uchetom Federal'nogo zakona ot 27.07.2006 g. № 137-FZ)* [Tax control and proceedings in cases of tax violations. Theory and practice of applica-

tion of Chapter 14 of the Tax code of the Russian Federation (taking into account Federal law No. 137-FZ of 27.07.2006)]. *Nalogi i finansovoe pravo* [Taxes and financial law]. № 2. P. 1–264. (in Russ.)

Chebanova, E.A. (2020) Pravovaya reglamentatsiya nalogovogo administrirovaniya v sovremennoj Rossii [Legal regulation of tax administration in modern Russia]. *Pravovaya politika i pravovaya zhizn'* [Legal policy and legal life]. № 1. P. 185–187. (in Russ.)

Garmaeva, M.A., Goreva, A.V., Konyuhova, T.V. (2006) Pravovoe obespechenie finansovogo kontrolya v Rossijskoj Federacii [Legal support of financial control in the Russian Federation]. *Pravo i e'konomika* [Law and Economics]. № 4–6. P. 45–50. (in Russ.)

Hulen, M. (2015) Gorizontal'nyj monitoring [Horizontal monitoring]. *Zakon* [Law]. № 2. P. 31–33. (in Russ.)

Nalogovyj process: Ucheb. posobie (2007) [Tax process] / Pod red. A.N. Kozy'rina. M.: CzPPI. (in Russ.)

Nedosekova, E.S. (2014) *Finansovoe pravo* [Financial law]. M.: Izd-vo Rossijskoj tamozhennoj akad. (in Russ.)

Simonova, N.Y. (2013) Problemy organizacii i ucheta platel'schikov naloga na dohody fizicheskikh lic v Rossii [Problems of organization and accounting of personal income tax payers in Russia]. *Vestnik SIBITa* [Vestnik of SIBIT]. № 4 (8). P. 25–28. (in Russ.)

Spirina, L.V. (2010) Gosudarstvennyj predvaritel'nyj nalogovyj kontrol': sushchnost' i funkcii [State preliminary tax control: essence and functions]. *Vestnik PAGS* [Vestnik of PAGS]. № 3. P. 156–160. (in Russ.)

Zubareva, I.E. (2008) Gorizontal'nyj monitoring kak sposob kontrolya nalogoplatel'schikov, osnovannyj na doverii: opyat korolevstva Niderlandov [Horizontal monitoring as a way to control taxpayers based on trust: the experience of the Kingdom of the Netherlands]. *Vash nalogovyj advokat* [Your tax lawyer]. № 5. P. 64–70. (in Russ.)

IRS. Tax reform. URL: www.irs.gov (accessed 07.05.2020). (in Eng.)

Office of the Revenue Commissioners Ireland. Co-operative compliance. URL: <http://www.revenue.ie/> (date of access: 07.05.2020). (in Eng.)

Oficial'nyj sajт FNS Rossii 5 marta 2018 g. [Official website of the Federal tax service of Russia March 5, 2018]. [Elektronnyj resurs]. URL: https://www.nalog.ru/m64/news/activities_fts/7259013/ (date of access: 18.06.2020). (in Russ.)

Prévenir et résoudre mes difficultés corriger mes erreurs. URL: ww.impots.gouv.fr (date of access: 07.05.2020). (in Fr.)

Tax and customs administration. Section: The strategy of tax administration. URL: www.hmrc.gov.uk (date of access: 13.05.2020). (in Eng.)

СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРЕ:

Чебанова Екатерина Андреевна — аспирант Института государства и права РАН.

AUTHOR'S INFO:

Chebanova E.A. — postgraduate student of the Institute of State and Law of the Russian Academy of Sciences.

ДЛЯ ЦИТИРОВАНИЯ:

Чебанова Е.А. Правовые аспекты предварительного налогового контроля // Труды Института государства и права РАН / Proceedings of the Institute of State and Law of the RAS. 2020. Т. 15. № 4. С. 151–168. DOI: 10.35427/2073-4522-2020-15-4-chebanova

FOR CITATION:

Chebanova, E.A. (2020) Legal Aspects of Preliminary Tax Control. *Trudy Instituta gosudarstva i prava RAN* / Proceedings of the Institute of State and Law of the RAS, 15(4), pp. 151–168. DOI: 10.35427/2073-4522-2020-15-4-chebanova