
ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОЛИТИКА И УПРАВЛЕНИЕ В РОССИИ: ВЗГЛЯД МОЛОДЫХ УЧЕНЫХ

M.V. Shamsieva
**Tax Monitoring as an Instrument
for Improving Tax Administration
and Minimizing Tax Risks
for Russian Companies**

The prerequisites and purposes of the use of tax monitoring in the international practice are revealed. The analysis of amendments to the Tax Code of the Russian Federation is drawn. Prospects and the effect of implementation of the horizontal tax monitoring in the practices of interaction between domestic companies and tax authorities are evaluated.

Key words and word-combinations:
tax monitoring, risks, tax administration,
Tax Code.

Раскрываются предпосылки и цели применения налогового мониторинга в международной практике. Проводится анализ поправок в Налоговый кодекс РФ. Оцениваются перспективы и ожидаемые результаты внедрения горизонтального мониторинга в практику взаимодействия отечественных компаний и налоговых органов.

Ключевые слова и словосочетания: налоговый мониторинг, риски, налоговое администрирование, Налоговый кодекс.

УДК 336.0/5
ББК 65.261

М.В. Шамсиева

НАЛОГОВЫЙ МОНИТОРИНГ КАК ИНСТРУМЕНТ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ И МИНИМИЗАЦИИ РИСКОВ РОССИЙСКИХ КОМПАНИЙ

В современной мировой практике горизонтальный мониторинг представляет собой один из видов альтернативных способов предотвращения и разрешения налоговых споров – Alternative dispute resolution (ADR). В основе данного механизма лежат партнерские отношения между налогоплательщиком и налоговыми органами, которые, имея доступ к их бухгалтерской и налоговой отчетности, могут выявить рискованные операции и предупредить его о последствиях нарушения налогового законодательства [1].

Впервые термин «горизонтальный мониторинг» стал использоваться налоговыми органами Нидерландов. Предпосылкой для внедрения данного механизма стали рекомендации Научного совета по государственной политике (Scientific Council for Government Policy),

опубликованные в 2002 г. В соответствии с данными рекомендациями государство должно выстраивать отношения с налогоплательщиками на основе принципов взаимного сотрудничества и прозрачности бизнес-процессов. При этом государство берет на себя ответственность за соблюдение законодательства гражданами и организациями. Отмечается, что в условиях изменчивости международных и социальных отношений государство должно способствовать развитию саморегуляции и самоконтроля в соблюдении законодательства гражданами и организациями [2].

В Нидерландах реализуются три основные формы горизонтального налогового мониторинга: взаимодействие с крупными корпорациями, предприятиями среднего и малого бизнеса. Отношения с крупным и малым бизнесом выстраиваются на основе индивидуальных соглашений (compliance agreement). Взаимодействие с малым бизнесом осуществляется при участии аудиторских фирм и налоговых консультантов.

К настоящему времени данный инструмент налогового администрирования получил широкое распространение во многих развитых странах мира: США, Великобритании, Австралии, Канаде, Франции, Германии и других. Например, в США в корпоративной практике налогового планирования широко применяется заключение соглашений с налоговым органом (Pre-Filing Agreement – PFA). В отчете ведущей аудиторской фирмы Ernst&Young отмечается значительно возросший интерес к использованию данных соглашений в качестве инструмента стратегического налогового планирования и управления налоговыми рисками. В отчете среди основных преимуществ заключения данных соглашений отмечается снижение неопределенности во взаимоотношениях с налоговыми органами, а также возможность урегулировать спорные вопросы в досудебном порядке [3].

Как подчеркивается в рекомендациях Совета Европы, большое количество дел в судах, их постоянный рост могут мешать судам, уполномоченным рассматривать административные дела, проводить слушания дел в разумные сроки в соответствии со ст. 6 Европейской конвенция о защите прав человека и основных свобод (Рим, 1950). Исходя из этого государствам – членам Совета Европы в качестве мер по предупреждению и сокращению чрезмерной нагрузки на суды ОЭСР предлагается в необходимых случаях содействовать урегулированию споров вне судебной системы [1].

Главная задача, которую позволяет решать горизонтальный мониторинг, заключается в создании благоприятных условий для компаний, стремящихся к высокой степени прозрачности и готовности к сотрудничеству с налоговыми органами. Такое сотрудничество позволяет компаниям значительно повысить эффективность управления налоговыми рисками и снизить издержки разрешения спорных ситуаций с налоговыми органами.

В исследовании Организации экономического развития и сотрудничества указываются следующие предпосылки для использования горизонтального налогового мониторинга как основы взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов [4]:

1. Понимание деловой цели (commercial awareness) проводимых налогоплательщиком операций. Это означает, что налоговый орган осведомлен об особенностях ведения бизнеса налогоплательщиками в той или иной сфере экономики, то есть для налоговых органов становится более понятной специфика биз-

нес-процессов предприятий определенной отрасли. Это позволяет вывести взаимодействие налоговых органов с налогоплательщиками на качественно новый уровень и значительно сократить издержки на защиту в ходе налоговых проверок и судебных разбирательств.

2. Беспристрастный подход налогового органа (an impartial approach) при определении налоговых последствий налогоплательщика. Цель налоговых органов «максимально начислить налоги» может стать препятствием к добровольному раскрытию информации налогоплательщиком. Этот подход может быть реализован посредством использования методов альтернативного разрешения споров и примирительных процедур.

3. Пропорциональность (proportionality) при налогообложении. Определение общей суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, зачастую складывается из множества вопросов, каждый из которых может быть самостоятельным предметом спора. Налоговому органу важно определить круг наиболее значимых для налогообложения вопросов, установить потенциальные зоны налоговых рисков и минимизировать количество вопросов, которые могут не иметь налоговых последствий.

4. Открытость и прозрачность сторон (disclosure and transparency), особенно со стороны налогового органа. Налоговый орган на ранних стадиях объясняет применение нового законодательства (возможно, с участием налоговых консультантов и налогоплательщиков), выпускает руководства для его применения. На макроуровне данный принцип реализуется в праве налогоплательщика «быть услышанным» при изменении налоговой политики.

В рамках механизма горизонтального налогового мониторинга появляется возможность оперативного, квалифицированного и профессионального ответа на свои вопросы, а также определения позиции налогового органа по заданным вопросам, за исключением тех, которые налоговый орган решил урегулировать в суде.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что реализация преимуществ горизонтального мониторинга требует не только соответствующей нормативно-правовой базы, но и готовности налоговых органов и налогоплательщиков выйти на качественно новый уровень взаимодействия. Это требует от налогового органа высокой профессиональной компетентности и четкого понимания специфики бизнес-процессов конкретной отрасли. В свою очередь, налогоплательщик должен стремиться обеспечить максимальную прозрачность своей деятельности на основе использования международных стандартов отчетности.

В отличие от развитых стран мира в России налоговый мониторинг является новой формой взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами. Отправной точкой стал 2012 год, когда между налоговыми органами и пятью крупными российскими компаниями («Интер РАО ЕЭС», «РусГидро», «МТС», российское представительство «Эрнст энд Янг» (EY) и «Северсталь») было подписано соглашение о расширенном информационном взаимодействии.

На момент подписания данных соглашений в России отсутствовала законодательная база для налогового мониторинга, что очевидным образом ограничивало возможности его использования и создавало некоторую неопределенность для тех налогоплательщиков, которые уже подписали такие соглашения. Решение этой проблемы связано с вступлением в силу соответствующих поправок в

Налоговый кодекс РФ. 24 октября 2014 г. Государственная Дума РФ приняла в третьем чтении закон, устанавливающий введение новой формы контроля – налогового мониторинга.

Новый закон вносит ряд существенных изменений в Налоговый Кодекс РФ:

- введение нового раздела V2 «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга»;

- внесение изменений в ст. 89 НК РФ в части особенностей проведения выездных налоговых проверок за периоды действия соглашений о расширенном информационном взаимодействии;

- внесение изменений в ст. 111 и 112 НК РФ с целью зафиксировать освобождение от налоговой ответственности в случае использования налогоплательщиком при определении налоговой базы мотивированных мнений налогового органа и смягчение налоговой ответственности в случае действий налогоплательщика, основанных на использовании предоставленного налоговым органом ответа на запрос налогоплательщика о неопределенной правовой позиции [5].

Воспользоваться изменениями в законодательстве смогут лишь налогоплательщики, соответствующие ряду требований закона. К таким требованиям относятся следующие:

- совокупная сумма федеральных налогов согласно данным налоговых деклараций (расчетов) за календарный год, предшествующий году, в котором подается заявление о заключении соглашения, составляет не менее 300 млн руб.;

- суммарный объем полученных доходов, по данным годовой бухгалтерской отчетности за календарный год, предшествующий году, в котором подается заявление о заключении соглашения, составляет не менее 3 млрд руб.;

- совокупная стоимость активов, по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором подается заявление о заключении соглашения, составляет не менее 3 млрд руб.

Содержание данных требований позволяет сделать вывод, что применение налогового мониторинга возможно лишь в отношении некоторых крупнейших налогоплательщиков. Таким образом, большая часть налогоплательщиков остается за рамками применения данного инструмента. По мнению ряда авторов, такой подход можно оценить как дискриминационный, поскольку возможности налогового мониторинга становятся доступными лишь для представителей крупного бизнеса, что идет вразрез с существующей международной практикой [6].

В первоначальной редакции законопроекта существовал запрет на участие в соглашениях о расширенном информационном взаимодействии для участников консолидированных групп налогоплательщиков (КГН). В последующих редакциях законопроекта данный запрет был снят, в результате большинству крупнейших налогоплательщиков, подпадающих под установленные законопроектом критерии, теперь не придется делать выбор: или заключать с налоговым органом соглашение об информационном взаимодействии, или же участвовать в КГН. В соответствии с действующей редакцией законопроекта налогоплательщики – участники КГН смогут подать заявление на проведение налогового мониторинга с 1 января 2016 г. и начать им пользоваться уже с 1 января 2017 г. Таким образом, законодатель расширил сферу применения налогового мониторинга, что следует оценивать положительно.

В числе слабых мест законопроекта экспертами отмечалось отсутствие четкого описания самой процедуры обмена данными в рамках заключенного между налогоплательщиком и налоговым органом соглашения об информационном взаимодействии. Изначально предполагалось, что детально данная процедура будет определена непосредственно в тексте соглашения об информационном взаимодействии [6]. Такая неопределенность очевидным образом снижала стимулы налогоплательщиков к участию в таких соглашениях. В последующих редакциях законопроекта данный недостаток был устранен: вводится понятие регламента информационного взаимодействия, форма и требования к которому будут утверждаться ФНС России. Таким образом, налогоплательщики еще до подачи заявления получили возможность узнать о том, каким образом будет регулироваться их взаимодействие с налоговыми органами, а также каково содержание процедуры «доступа» к данным бухгалтерского и налогового учета.

В действующей редакции законопроекта представителям бизнеса удалось добиться более четкого разграничения горизонтального мониторинга с иными мероприятиями налогового контроля: в период проведения налогового мониторинга в отношении налогоплательщика не могут проводиться не только выездные, но и камеральные налоговые проверки (кроме случаев досрочного прекращения соглашения). Основанием для досрочного прекращения налогового мониторинга может послужить: неисполнение организацией регламента информационного взаимодействия, предоставление недостоверной информации или систематическое непредоставление истребуемых документов. При этом выездная налоговая проверка при досрочном прекращении налогового мониторинга может проводиться исключительно в той части и по тем основаниям, которые были изложены в мотивированном мнении налогового органа.

Мотивированное мнение налогового органа представляет собой его позицию по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов. В рассматриваемом законопроекте устанавливаются два случая для получения мотивированного мнения налогового органа:

– по инициативе налогового органа, если в ходе налогового мониторинга выявлены противоречия в документах налогоплательщика, представленных налоговому органу, а также установлены ошибки в отражении хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете налогоплательщика;

– по запросу налогоплательщика при наличии у него сомнений или в случае неясности по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов и сборов за период проведения в отношении этой организации налогового мониторинга по результатам совершенных фактов хозяйственной жизни организации.

В законопроекте предусмотрено, что выполнение налогоплательщиком мотивированных мнений налогового органа является обстоятельством, исключающим вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения. Таким образом, мотивированное мнение налогового органа представляет собой страховку от привлечения к налоговой ответственности. При этом в случае несогласия с мотивированным мнением налогоплательщик вправе представить разногласия, на основании которых налоговый орган инициирует проведение взаимосогласительной процедуры. Данная процедура проводится руководите-

лем (заместителем руководителя) ФНС России с участием налогоплательщика и налогового органа. В случае устранения разногласий по позициям налогового органа и налогоплательщика по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов по итогам взаимосогласительной процедуры составляется совместный протокол.

По нашему мнению, заложенные в рассматриваемом законопроекте положения положительно отразятся на практике взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков. Ожидаемые результаты от вступления в силу нового закона состоят в следующем: повышение прогнозируемости поступления налогов во все уровни бюджетной системы; своевременное выявление пробелов и коллизий в налоговом законодательстве; снижение затрат на проведение налоговых проверок, судебных издержек, связанных с сокращением числа налоговых споров; снижение налоговых рисков и неопределенности для субъектов хозяйственной деятельности за счет эффективного взаимодействия с налоговыми органами; повышение прозрачности в деятельности российских компаний и их соответствие международным стандартам ведения бухгалтерской и налоговой отчетности.

Необходимо отметить и ряд недостатков законопроекта, которые препятствуют более полному раскрытию возможностей горизонтального мониторинга для отечественного бизнеса.

Возможностями горизонтального мониторинга с 2015 г. смогут воспользоваться только компании – представители крупного бизнеса. Для представителей среднего и тем более малого бизнеса такие возможности закрыты. Очевидно, что формат отношений налоговых органов с крупными налогоплательщиками не может быть механически перенесен на взаимоотношения со средним и малым бизнесом. Тем не менее зарубежный опыт показывает, что механизм горизонтального мониторинга является достаточно гибким и его можно приспособлять к специфике малого и среднего бизнеса.

Другим важным недостатком реализуемой в России модели горизонтального мониторинга является отсутствие для налогоплательщика возможности получить мотивированное мнение налогового органа до совершения вызывающей вопросы хозяйственной операции. В условиях, когда совершение отдельных хозяйственных операций крупным бизнесом требует длительного подготовительного процесса, временных и финансовых затрат, возможность согласования таких действий с налоговым органом (до их фактического осуществления) позволила бы значительно снизить налоговые риски на последующем этапе.

Ограничением для внедрения нового механизма на практике станет традиционное недоверие российских компаний к налоговым органам. Очевидно, что для преодоления этого взаимного недоверия потребуется достаточно длительный адаптационный период. Несмотря на это, внесение поправок в Налоговый кодекс РФ с целью внедрения горизонтального мониторинга, безусловно, свидетельствует о прогрессе во взаимоотношениях налоговых органов и предприятий-налогоплательщиков. Широкое использование практики налогового мониторинга будет способствовать повышению уровня правовой культуры в российском бизнес-сообществе и росту инвестиционной привлекательности страны в долгосрочной перспективе.

Библиографический список

1. Суворова Е.В., Казанский Д.М. Горизонтальный мониторинг: новый подход к налоговому администрированию // Законы России: опыт, анализ, практика. 2014. № 3. С. 12–18.
2. The Future of the National Constitutional State: Reports to the Government. URL: http://www.wrr.nl/fileadmin/en/publicaties/PDF-Rapporten/The_Future_Of_The_National_Constitutional_State.pdf
3. Pre-filing agreements Helping reduce costs, burdens and delays: Ernst&Young report. URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Pre-Filing_Agreements_-_Helping_reduce_costs,_burdens_and_delays/\\$File/TCRMS_PFA_slipsheet.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Pre-Filing_Agreements_-_Helping_reduce_costs,_burdens_and_delays/$File/TCRMS_PFA_slipsheet.pdf)
4. OECD, Tax Intermediaries Study Working Paper 6 – The Enhanced Relationship. URL: www.oecd.org/dataoecd/59/61/39003880.pdf
5. Проект Федерального закона № 529630-6 «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»: [Электронный ресурс] в ред., принятой ГД ФС РФ в I чтении 01.07.2014). Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
6. Болдино Е. Налоговому кодексу – налоговый мониторинг // Российская правовая газета «ЭЖ-Юрист». июль 2014. № 29. С. 3–5.

I.I. Bryantsev
Prerequisites for the Creation
of Holding Structures:
the Analysis of Theoretical
and Methodological Approaches

Different interpretations and approaches to the definition of the concept of holding, presented in the literature, are analyzed. The appropriateness of application of system analysis methodology for the study of the holding as a multidimensional phenomenon and complex economic system is substantiated.

Key words and word-combinations: holdings, system analysis, synergistic effect.

Анализируются представленные в научной литературе различные трактовки определения понятия «холдинг». Обосновывается целесообразность применения методологии системного анализа для изучения холдинга как многомерного явления и сложной экономической системы.

Ключевые слова и словосочетания: холдинги, системный анализ, синергетический эффект.

УДК 338.45:621

ББК 65.305.4

И.И. Брянцев

ПРЕДПОСЫЛКИ СОЗДАНИЯ
ХОЛДИНГОВЫХ СТРУКТУР:
АНАЛИЗ ТЕОРЕТИКО-
МЕТОДОЛОГИЧЕСКИХ
ПОДХОДОВ

Развитие рыночных отношений в современной России происходит в условиях, когда в мировом экономическом пространстве уже сложились устоявшиеся правила игры и выстроены отношения между основными участниками бизнес-процессов. Эти отношения нашли юридическое закрепление в различных международных и внутригосударственных нормативных актах, в результате те или иные тенденции в бизнес-сообществе приобретают характер глобальных мировых процессов.

Одна из таких тенденций – возникновение и развитие различных интеграционных