

УДК 338.2

Молодых Владимир Анатольевич

кандидат экономических наук, доцент,

Санкт-Петербургский университет МВД Российской Федерации,

e-mail: v.a.molodyh@yandex.ru

Molodykh Vladimir Anatolyevich

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,

St. Petersburg University of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation,

e-mail: v.a.molodyh@yandex.ru

Аннотация: Использование инструментов налогового контроля имеет ограниченный потенциал в целях обеспечения экономической безопасности государства. С позиции налоговой безопасности следует учитывать, что применение инструментов мониторинга способствует принятию новых институциональных форм взаимодействия между субъектами налоговых отношений и приводит к росту дисциплины налогоплательщиков. Практика реализации программы горизонтального налогового мониторинга в России подтверждает целесообразность ее использования и возможности масштабирования в отношении других категорий налогоплательщиков. В среднесрочной перспективе расширение масштабов применения данной программы позволит устранить дисбаланс интересов государства и налогоплательщиков, повысить уровень налоговой дисциплины, что окажет прямое влияние на рост уровня экономической безопасности России.

Ключевые слова: налоговая безопасность, горизонтальный налоговый мониторинг, уклонение от уплаты налогов, налоговое администрирование

Annotation. The use of tax control tools has limited potential in order to ensure the economic security of the state. From the point of view of ensuring tax security, it should be borne in mind that the use of monitoring tools ensures the adoption of new institutional forms of interaction between subjects of tax relations and leads to an increase in taxpayer discipline. The practice of implementing the horizontal tax monitoring program in Russia confirms the expediency of its use and the possibility of scaling in relation to other categories of taxpayers. In the medium term, the expansion of the scale of use of this program will eliminate the imbalance of interests of the state and taxpayers, increase the level of tax discipline, which will have a direct impact on the increase in the level of economic security of Russia.

Keywords: tax security, horizontal tax monitoring, tax evasion, tax administration

**Налоговый мониторинг как инструмент обеспечения
экономической безопасности государства**

Tax monitoring as a tool to ensure the economic security of the state

Все национальные налоговые администрации сталкиваются с

трудностями при определении того, как лучше и наиболее экономически эффективно регулировать налогообложение корпораций. Очевидно, что корпорации используют налоговый режим в своих интересах и в рамках «буквы закона», чтобы уменьшить сумму подлежащих уплате налогов, используя пробелы в налоговом законодательстве [7]. Можно предположить, что регулирование деятельности крупных налогоплательщиков со стороны национальных налоговых администраций различается в зависимости от специфики законодательства, но значительное число последних в развитых странах приняли унифицированные подходы к регулированию налогообложения корпораций.

Одним из примеров такой унификации является организация механизма горизонтального налогового мониторинга. При его использовании соблюдение налогового законодательства обеспечивается за счет повышения доверия, диалога и сотрудничества между налоговыми администрациями и крупными корпоративными налогоплательщиками. В общих чертах, этот подход называется «соблюдение на основе сотрудничества» [4], поскольку соблюдение налогового законодательства поощряется путем создания активного альянса между корпорациями, обществом и налоговыми администрациями.

Внедрение и использование механизма горизонтального налогового мониторинга сопряжено с потребностью решения ряда проблем. Это относится, например, к тому, чтобы налоговые чиновники работали по-новому, так как необходимо создание «партнерства» между сторонами, также требуется разработка регламентов раскрытия документации, описания эффектов и результатов программы. Хотя в существующей литературе подробно описаны многие из этих проблем и пути их решения, внедрение процедур горизонтального налогового мониторинга все еще остается актуальным в силу необходимости тиражирования данного опыта в отношении других категорий налогоплательщиков.

Горизонтальный налоговый мониторинг подробно описан в отчете «Инициатива IFA по расширению отношений. Отчет о ключевых проблемах», опубликованном Международной фискальной ассоциацией [6]. В нем говорится, что горизонтальный налоговый мониторинг – это активная программа или подход, при котором соблюдение налогового законодательства создается на основе доверия и диалога между налоговой администрацией и налогоплательщиком.

В широком смысле можно сказать, что горизонтальный налоговый мониторинг контрастирует с тем, что используют в рамках более традиционного принудительного и реактивного правоприменения. При таком подходе контролирующие органы требуют от налогоплательщиков соблюдать правила и документировать свою деятельность. Используя упреждающий и основанный на сотрудничестве подход к администрированию, налоговые органы стремятся создать позитивные и доверительные отношения с налогоплательщиками, обеспечивая уверенность в договоренностях и планах налогоплательщиков на будущее.

Цель подхода горизонтального налогового мониторинга состоит в том, чтобы применять более высокий уровень качества услуг для упреждающего обеспечения соблюдения налогового законодательства [2]. Чаще всего такие совместные инициативы по соблюдению требований ориентированы на крупных корпоративных налогоплательщиков, так как роль ошибки для них велика, и они администрируют свои налоговые обязательства, нанимая большой штат сотрудников, и имеют профессиональные налоговые подразделения.

Горизонтальный налоговый мониторинг возник в результате инициативы «расширения отношений», начатой в Нидерландах в 2005 году. В 2013 году подход расширенных отношений был переименован в «кооперативное соответствие» или «горизонтальный налоговый мониторинг» [3]. Примерно в то же время ОЭСР детализировала этот подход, предоставив отчеты с практическими рекомендациями относительно того, как улучшить отношения с отдельными налогоплательщиками, а также как привлечь их для обеспечения совместного соблюдения требований. ОЭСР отмечает, что горизонтальный налоговый мониторинг является эффективным и действенным механизмом обеспечения соблюдения налогового законодательства.

В настоящее время во многих странах практикуется организация той или иной формы совместной программы соблюдения требований, ориентированной на крупных корпоративных налогоплательщиков. В США внедрен так называемый «Процесс обеспечения соответствия» (CAP), который является примером улучшения отношений между корпорациями и IRS.

В Австралии идеи расширенных взаимоотношений представлены в инициативе «Annual Compliance Arrangement» (ACA), которая представляет собой схему, позволяющую крупным предприятиям управлять своими отношениями с австралийской налоговой службой открытым и прозрачным способом [10].

Анализируя национальный опыт внедрения горизонтального налогового мониторинга, можно выделить ряд особенностей:

- инициатива ориентирована на крупнейших налогоплательщиков;
- для участия в программе налоговые органы отправляют приглашение или налогоплательщики самостоятельно подают заявку на участие в горизонтальном налоговом мониторинге;
- горизонтальный налоговый мониторинг нацелен на предоставление расширенных рекомендаций, услуг, а также четких и быстрых ответов участвующим крупным корпорациям, чтобы они заранее могли убедиться в правильности своих действий;
- результатом горизонтального налогового мониторинга является то, что участвующие корпорации могут ожидать меньшего по сравнению с классическим контролем административного давления, которому они обычно подвергаются;
- горизонтальный налоговый мониторинг рассматривается как

экономически эффективный способ обеспечения соблюдения налогового законодательства и предотвращения уклонения от уплаты налогов в будущем, поскольку в таких организациях даже небольшие ошибки могут иметь серьезные последствия, а проведение оперативного контроля и проверок требует ресурсов и времени как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков.

В России инициативы по введению механизма горизонтального налогового мониторинга были впервые реализованы в 2016 году и с тех пор стали центральной частью риск-ориентированного подхода в отношении категории крупнейших налогоплательщиков. Указанное подтверждается данными Федеральной налоговой службы (ФНС). За первые пять лет начала реализации проекта число участников выросло с 7 до 339. В 2024 году планируется, что число налогоплательщиков, участвующих в программе, вырастет до 8 тысяч [11]. Считается, что все приглашенные участники имеют высокий уровень налоговой дисциплины, поскольку последнее является обязательным условием для участия.

Концепция горизонтального налогового мониторинга публично описана на сайте ФНС. Отмечено, что данная программа является добровольной и представляет собой основанную на диалоге инициативу, которая активно направлена на обеспечение соблюдения налогового законодательства на основе сотрудничества [5]. При этом важно отметить, что она составляет лишь часть общей системы администрирования и контроля деятельности крупных российских корпораций. Большинство крупных корпораций в РФ по-прежнему сталкиваются с обычными процедурами налогового администрирования, основанными на прямом правоприменении, контроле и санкциях.

Внедрение программы горизонтального налогового мониторинга сталкивается со следующими основными проблемами:

- нелегко изменить практику работы внутри налоговых органов, сотрудники которых часто воспринимают налогоплательщиков как потенциальных нарушителей, а проверочные процедуры считают единственным эффективным механизмом воздействия;
- построение партнерских отношений для предотвращения потенциального уклонения от уплаты налогов в будущем кажется целесообразным, но опыт показывает, что горизонтальный налоговый мониторинг не устраняет дисбаланс интересов государства и налогоплательщиков, а именно: максимизировать государственные доходы и минимизировать налоговые платежи соответственно;
- как отмечается в литературе, зачастую не существует «правильного» размера подлежащих уплате налогов, как и «четкого» толкования налоговых норм и правил. Присущие законам и постановлениям пробелы, которые позволяют интерпретировать их по-разному, могут приводить к разногласиям субъектов налоговых отношений;
- оценка результативности программы горизонтального налогового мониторинга затруднена, так как налогоплательщики, участвующие в ней, и

так обладают высоким уровнем налоговой дисциплины, следовательно, они меньше замечены в практике уклонения от уплаты налогов, поэтому неочевидно насколько данная инициатива влияет на их выбор.

Несмотря на эти проблемы, связанные с использованием программы горизонтального налогового мониторинга, ее распространение в значительной степени воспринимается как необходимая мера. Примечательно, что такое интенсивное распространение программы не анализировалось и не имеет теоретического обоснования.

В настоящее время ФНС России практически завершила переход от командно-контрольного подхода к риск-ориентированному в администрировании, при котором соблюдение налогового законодательства достигается за счет расширения диалога между государством и налогоплательщиками. Что касается принятия программы горизонтального налогового мониторинга, следует отметить, что она построена на тех же принципах, которые применялись в первом голландском опыте его внедрения. Если посмотреть на принципы российской аналога, то можно заметить, что они также отражают официальную или нормативно закрепленную версию того, что такое «совместное соблюдение требований», как это определено Международной налоговой ассоциацией (IFA). IFA описывает расширенные отношения (т.е. программы сотрудничества по соблюдению налоговых требований) с помощью следующих характеристик [9]:

- добровольность участия: нет никаких юридических обязательств для участия в программе горизонтального налогового мониторинга;
- к участию приглашаются крупные корпорации с низким уровнем налогового риска и высокой налоговой дисциплиной;
- обе стороны должны быть открыты для обсуждения налоговых механизмов и взаимопонимания целей и задач друг друга;
- между сторонами должно быть доверие, чтобы налогоплательщики могли представить будущие соглашения для проведения налоговой администрацией рисков этих соглашений и внести ясность в отношении спорных моментов;
- программа должна гарантировать, что налоговые споры между субъектами горизонтального налогового мониторинга будут решены быстро, справедливо и окончательно.

Пример России выступает в этом отношении показательным, поскольку он обладает всеми основными характеристиками. Российская программа в значительной степени является точной копией того, что было сделано в других странах, например, в Нидерландах, Великобритании, Ирландии и Австралии. Действительно, приведенное отражает основные элементы соблюдения требований на основе сотрудничества, описанные IFA. Как и IFA, российская программа «является добровольной», нацелена на «крупные корпорации с низким уровнем риска» и основана на «твердой приверженности обеих сторон к сотрудничеству».

Неопределенность, с которой столкнулась ФНС РФ, была связана с

вопросом о том, как она могла бы реформировать свои правила и сделать их более эффективными, и как можно было бы масштабировать горизонтальный налоговый мониторинг.

Основная причина принятия программы горизонтального налогового мониторинга в России заключается в том, что перед ФНС стоит задача по обеспечению налоговой безопасности. Теория обеспечения налоговой безопасности утверждает, что контролирующие органы вынуждены внедрять преобладающие рационализированные практики и процедуры, потому что последнее повышает их эффективность [1]. В данном случае эффективность относится к тому, как налогоплательщики воспринимают действия налоговых органов как желательные, правильные и соответствующие существующим нормам, или же наоборот – несправедливые, слишком жесткие и нарушающие закон.

Одной из главных внутренних причин принятия программы горизонтального налогового мониторинга было то, что ФНС РФ в целом имела (и имеет) четкую стратегию достижения цели обеспечения налоговой безопасности на основе внедрения риск-ориентированного подхода. Концепция программы горизонтального налогового мониторинга полностью соответствует данной стратегии, когда российские налоговые органы стремятся осуществлять более «активную» работу в отличие от «реактивного» аудита.

Проведение реактивных проверок обходится дорого, как для налоговых органов, так и для вовлеченных налогоплательщиков. Таким образом, общая стратегия ФНС РФ заключалась в увеличении количества активных инициатив, посредством которых налогоплательщики информируются и получают рекомендации о правилах и положениях налогового администрирования до того, как они представят свою налоговую отчетность или до того, как они примут решения, влияющие на налоговые обязательства. Цель – добиться повышения налоговой дисциплины, снижения фискальной задолженности. Программа горизонтального налогового мониторинга полностью соответствует указанной общей цели и достигается заблаговременно путем оказания помощи налогоплательщикам до начала проведения контрольных процедур.

В дополнение к ранее упомянутым элементам обеспечения налоговой безопасности также следует указать возможности по улучшению инвестиционного климата для крупного бизнеса за счет повышения прозрачности механизма налогового администрирования. Привлечение инвестиций увеличивает налоговый потенциал отраслей и территорий, что, очевидно, повышает уровень налоговой безопасности.

Успешность реализации в РФ программы горизонтального налогового мониторинга подтверждается тем, что в 2023 году ФНС РФ проводили налоговый мониторинг в отношении 448 компаний, что на 32 % превысило уровень 2022 года. В 2024 году к данной программе «присоединится еще 109 организаций из 18 отраслей экономики, в основном, из нефтеперерабатывающей, энергетической и банковской сфер. Около 20

компаний – это крупные холдинги, которые продолжают переводить на налоговый мониторинг свои дочерние организации. Более 60 компаний – представители среднего бизнеса» [11].

Организация взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами в рамках реализации данной программы предполагает, что каждая корпорация имеет менеджера по налоговому менеджменту и закрепленную группу специалистов налоговых органов. Как показывает практика, менеджер по налоговому менеджменту является специалистом по корпоративным налогам, а специалисты по налоговому контролю это эксперты по трансфертному ценообразованию, НДС, пошлинам, налогам на прибыль и другим смежным областям.

Менеджер по налогам является основным контактным лицом корпорации, участвующей в горизонтальном налоговом мониторинге. Если, например, корпорации необходимо узнать точку зрения налогового органа на планируемые мероприятия или если ей необходимо разобраться со спорным налоговым вопросом, то следует связаться с прикрепленным специалистом налоговых органов. Этот непрерывный диалог имеет два основных элемента [8]:

- оперативные ответы корпорациям на актуальные вопросы, связанные с налогообложением;
- обеспечение ясности относительно позиции налоговых органов в отношении планируемых действий корпораций и возникновении налоговых обязательств.

Проведем оценку влияния этих элементов на возможность решения проблемы повышения уровня экономической безопасности РФ.

Ключевым фактором программы горизонтального налогового мониторинга является то, что часто у крупных корпораций возникают вопросы и неуверенность в отношении своих долгосрочных планов в силу непредсказуемости налоговых обязательств. Это могут быть, например, сделки слияния и поглощения, смена владельцев, продажа частей компании и т. д. В этих случаях крайне важно, чтобы корпорации представили свои будущие планы специалистам налоговых органов, которые обеспечат уверенность в том, как налоговая администрация будет рассматривать положения в отношении решения конкретных вопросов налогообложения.

Многие из таких вопросов являются так называемыми «налоговыми пробелами» или открыты для интерпретации. Точное определение будущих налоговых обязательств в отношении таких действий имеет большую ценность для корпораций, так как в противном случае их корректировка может оказаться дорогостоящей и потребовать дополнительных финансовых ресурсов. С юридической точки зрения важно отметить, что ответы и обратная связь, предоставляемые в этих диалогах, не являются «обязательными мерами». Обязательные меры – это убедительные или подлежащие исполнению меры (вытекающие из налогового законодательства), которые показывают, как налоговая администрация должна действовать или реагировать на определенные действия. С ними

связано юридическое обязательство, и налогоплательщик должен заплатить за консультацию, чтобы получить такую меру в виде ответа.

Ответы, которые дают сотрудники налогового управления в рамках горизонтального налогового мониторинга, не имеют юридической силы, а являются «всего лишь» руководящими принципами или «мягким правом». Тем не менее, это такие принципы, которые сотрудники налоговых органов воспринимают как максимально приближенные к официальным ответам. После диалога неопределенность корпораций уменьшается, однако следует отметить, что уверенность в правомерности своих действий не исключает возможности проведения выездных налоговых проверок.

Важной проблемой, которая в настоящее время еще не решена, ставится оценка эффективности реализации программы горизонтального налогового мониторинга. Основной причиной этого выступает то, что диалог и дискуссия не являются чем-то, что можно подсчитать или дать однозначную количественную оценку.

Результаты проведенного анализа показали, что отсутствие программы горизонтального налогового мониторинга привело бы к тому, что корпорации принимали бы гораздо больше неправильных или пограничных соглашений. В этом случае налоговым органам пришлось бы тратить дополнительные ресурсы на проведение таких проверок. Неопределенность, вероятно, привела бы к росту налоговых доходов в бюджетную систему и росту налоговой безопасности страны. Однако в среднесрочной и долгосрочной перспективе напротив, такая неопределенность сократила бы налоговый потенциал отраслей и территорий, что отрицательно повлияет на уровень налоговой безопасности.

В этой связи в программе горизонтального налогового мониторинга есть цели, выходящие за рамки простого роста налоговых доходов бюджета или корректировок законодательства. Поэтому оценка эффективности данной программы требует использования многокритериальных методик мониторинга и оценки результативности. Исходя из этого возникает дилемма при принятии решений об инвестировании значительных ресурсов в программу налогового администрирования:

- во-первых, требуются ресурсы для того, чтобы связать корпоративных менеджеров по налоговому управлению и специалистов налоговых органов;
- во-вторых, необходимо обеспечить их участие в постоянном диалоге и предоставление точных оперативных ответов.

Эффективность и результативность таких инвестиций нельзя оценить обычными количественными способами. Именно поэтому ФНС РФ говорит о том, что в долгосрочной перспективе программа горизонтального налогового мониторинга способствует установлению прочных отношений между крупными корпоративными налогоплательщиками и налоговой администрацией, и что постоянный диалог увеличивает шансы на то, что больше налоговых соглашений и планов будут реализованы с учетом интерпретации налоговыми органами действующих правил и положений.

С позиции обеспечения налоговой безопасности следует учитывать, что может быть достигнут порог, за которым принятие новых институциональных форм взаимодействия обеспечивает только качество взаимодействия, но не приводит к росту налоговой дисциплины. Если нельзя количественно объяснить результаты программы горизонтального налогового мониторинга, то можно оценить ее соответствие теоретическим предсказаниям. Программа горизонтального налогового мониторинга действительно даст результаты и повысит налоговую эффективность крупных корпораций, но для этого необходимо проведение специальных эмпирических исследований.

В последние годы перед российскими налоговыми органами довольно остро встала проблема обеспечения налоговой безопасности. В этой ситуации требовались новые методы, поэтому ФНС РФ решили расширить практику внедрения программы горизонтального налогового мониторинга.

Результаты проведенного анализа показали, что обеспечение налоговой безопасности страны за счет предотвращения действий крупных корпораций в использовании схем уклонения от уплаты налогов возможно за счет введения в систему налогового администрирования программы горизонтального налогового мониторинга. Именно данными соображения руководствовались развитые страны, внедряя данный механизм.

Реализации программы горизонтального налогового мониторинга в России подтверждает целесообразность ее использования и возможности масштабирования в отношении других категорий налогоплательщиков. Российская программа является фактически точной копией международного опыта и несмотря на то, что количественно оценить эффективность ее реализации практически невозможно, большинство специалистов, а также участников горизонтального налогового мониторинга положительно оценивают полученный опыт.

Список литературы:

1. Бадеева Е. А., Машкина А. А., Нагаева А. Н. Современные тенденции и перспективы развития налогового мониторинга в России // Модели, системы, сети в экономике, технике, природе и обществе. – 2020. – №. 1. – С. 24-36.
2. Березина Е. В., Баландина А. С., Беломытцева О. С. Налоговый мониторинг как способ цифровизации налогового администрирования в Российской Федерации // Налоги и налогообложение. – 2020. – №. 2. – С. 18-39.
3. Горина Г. А., Ахмадеев Р. Г. Горизонтальный налоговый мониторинг – международный опыт // Финансы и кредит. – 2014. – №. 38 (614). – С. 26-31.
4. Литвинова Ю. М. Налоговый мониторинг: опыт правового регулирования в зарубежных странах и перспективы развития в Российской Федерации // Ленинградский юридический журнал. – 2017. – №. 4 (50). – С. 175-181.

5. Сазанов О. В., Ахметшин Э. М. Альтернативная форма налогового контроля—«горизонтальный» мониторинг в действии // Налоги и налогообложение. – 2016. – №. 4. – С. 325-332.
6. Almunia M., Lopez-Rodriguez D. Under the radar: The effects of monitoring firms on tax compliance //American Economic Journal: Economic Policy. – 2018. – Т. 10. – №. 1. – С. 1-38.
7. Andreoni J., Erard B., Feinstein J. Tax compliance //Journal of economic literature. – 1998. – Т. 36. – №. 2. – С. 818-860.
8. Huiskers-Stoop E., Gribnau H. Cooperative compliance and the Dutch horizontal monitoring model //Journal of Tax Administration. – 2019. – Т. 5. – С. 1.
9. Slemrod J. Tax compliance and enforcement //Journal of Economic Literature. – 2019. – Т. 57. – №. 4. – С. 904-954.
10. Taylor C. The evolution of compliance //Journal of Investment Compliance. – 2005. – Т. 6. – №. 4. – С. 54-58.
11. 129 компаний подали заявления на налоговый мониторинг в 2024 году. [Электронный ресурс]: режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/13836462/?ysclid=lsyllpfyif565309019 (дата обращения 10.02.2024 г.).