

УДК 336.225

И. Б. Шурчкова

ФГБОУ ВО «Рязанский государственный радиотехнический университет
им. В.Ф. Уткина», г. Рязань, email: margaritka1506@yandex.ru

ОСОБЕННОСТИ ВОЗНИКНОВЕНИЯ И РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО МОНИТОРИНГА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Ключевые слова: налоговое администрирование, налоговый мониторинг, конвергенция, риск-ориентированный подход, цифровая экономика.

Рассматриваются особенности возникновения и развития налогового мониторинга в Российской Федерации. В статье сформирована система ключевых особенностей налогового мониторинга в РФ; обозначены перспективы дальнейшего развития налогового мониторинга в РФ; подтверждена гипотеза о конвергенции интересов налоговых администраторов и налогоплательщиков в целях обеспечения эффективной государственной налоговой политики. Цель – сформировать систему, составляющую ключевые особенности налогового мониторинга в Российской Федерации, и доказать гипотезу о конвергенции интересов налоговых органов и налогоплательщиков в условиях цифровой экономики. Предмет исследования составляет комплекс вопросов, связанных с предпосылками возникновения и современным состоянием новой формы взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков на основе трансформации традиционной модели налогового администрирования. Гипотеза исследования заключается в том, что механизмом современных преобразований в налоговом администрировании является конвергенция интересов налоговых администраторов и налогоплательщиков в целях обеспечения эффективной государственной налоговой политики. Раскрытие предметной области исследования сопровождается применением различных методов (гипотетический метод, сравнение, анализ, обобщение, исторический метод и других). В качестве материалов для исследования использованы нормативные правовые акты и специальная литература.

I. B. Shurchkova

Ryazan State Radio Engineering University named after V.F. Utkin, Ryazan,
email: margaritka1506@yandex.ru

FEATURES OF THE EMERGENCE AND DEVELOPMENT OF TAX MONITORING IN THE RUSSIAN FEDERATION

Keywords: tax administration, tax monitoring, convergence, risk-based approach, digital economy.

The features of the emergence and development of tax monitoring in the Russian Federation are considered. The article forms a system of key features of tax monitoring in the Russian Federation; outlines the prospects for further development of tax monitoring in the Russian Federation; confirms the hypothesis of convergence of interests of tax administrators and taxpayers in order to ensure an effective state tax policy. The goal is to form a system that makes up the key features of tax monitoring in the Russian Federation, and to prove the hypothesis of convergence of interests of tax authorities and taxpayers in the digital economy. The subject of the research is a complex of issues related to the prerequisites for the emergence and current state of a new form of interaction between tax authorities and taxpayers based on the transformation of the traditional model of tax administration. The hypothesis of the study is that the mechanism of modern transformations in tax administration is the convergence of the interests of tax administrators and taxpayers in order to ensure an effective state tax policy. The disclosure of the subject area of research is accompanied by the use of various methods (hypothetical method, comparison, analysis, generalization, historical method, and others). Regulatory legal acts and special literature were used as materials for the study.

В условиях цифровой экономики приоритетная роль в обеспечении налоговой безопасности Российской Федерации принадлежит налоговому администрированию.

В цифровой среде при возникновении бизнес-моделей нового формата электронный документооборот становится распространенной практикой.

Обмен информацией в электронном виде и переход документооборота в виртуальную сферу сопровождаются перестройкой моделей ведения бизнеса и бизнес-процессов экономическими субъектами и, как следствие, приводят к модификации взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков при проведении налогового

контроля, базирующейся на передовых тенденциях в налоговом администрировании, связанных с изменением форм и методов налогового контроля.

В этой связи такая новая форма налогового контроля как налоговый мониторинг, предполагающая переход от традиционных форм налогового контроля (выездных и камеральных налоговых проверок) к расширенному информационному взаимодействию, предусматривающему доступ к данным организации в режиме реального времени, становится «новым инструментом – цифровым будущим налогового контроля» [1, с. 28].

Изложенное выше обуславливает актуальность избранной темы исследования.

Цель исследования

Цель данного исследования состоит в том, чтобы сформировать систему, составляющую ключевые особенности налогового мониторинга в Российской Федерации, и доказать гипотезу о конвергенции интересов налоговых органов и налогоплательщиков в условиях цифровой экономики.

Материал и методы исследования

Предмет исследования составляет комплекс вопросов, связанных с предпосылками возникновения и современным состоянием новой формы взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков на основе трансформации традиционной модели налогового администрирования.

Гипотеза исследования заключается в том, что механизмом современных преобразований в налоговом администрировании является конвергенция интересов налоговых администраторов и налогоплательщиков в целях обеспечения эффективной государственной налоговой политики.

Раскрытие предметной области исследования сопровождается применением различных методов (гипотетический метод, сравнение, анализ, обобщение, исторический метод и других).

В качестве материалов для исследования были использованы нормативные правовые акты и специальная литература.

Результаты исследования и их обсуждение

Обеспечение высокого уровня эффективности налогового администрирования в Российской Федерации связано с разработкой новых форм и методов налогового контроля, совершенствованием правового регулирования.

Основные особенности возникновения и развития в Российской Федерации такой новой формы налогового контроля как налоговый мониторинг связаны с двумя ключевыми вехами:

– во-первых, с закреплением на законодательном уровне определения риск-ориентированного подхода «как метода осуществления государственного контроля (надзора)» [2]. В свою очередь, первоисточником понятия «риск-ориентированный подход» считается модель COSO, сутью которой является концепция внутреннего контроля, подразумевающая что и риски, и внутренний контроль являются неотъемлемой частью самого предприятия (бизнеса) [3, с. 101];

– во-вторых, появлением в НК РФ раздела V.2. «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга» [4].

Для проведения настоящего исследования интересен также опыт имплекации в российскую налоговую систему модели взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, применяемой в отдельных зарубежных странах и основанной на создании «условий, при которых добровольное соблюдение налогоплательщиками налогового законодательства растет, а налоговая администрация имеет возможность осуществлять мониторинг данного процесса» [5]. Эксперимент по расширенному информационному взаимодействию налоговых органов и налогоплательщиков впервые прошел в Нидерландах в апреле 2005 года и получил название «горизонтальный мониторинг». Налоговая служба Нидерландов и компании-участники заключали добровольные письменные соглашения, где последние обязались «активно уведомлять налоговую службу о возникших вопросах в отношении возможных и существенных налоговых рисков. Взамен налоговая служба должна была высказывать мнение о юридических последствиях как уже произо-

шедших событий, так и возможных ситуаций» [6]. В настоящее время модель горизонтального мониторинга в Нидерландах определяется специалистами как форма «на основе информированного доверия, взаимопонимания и прозрачности между налогоплательщиком и налоговой службой» [5]. Такой опыт получил распространение в ряде зарубежных стран: США, Великобритании, Ирландии, Германии, Австрии и других [7, с. 76].

В Российской Федерации подобный пилотный проект по внедрению новой формы налогового контроля был начат в 2012 году. Так, 25 декабря 2012 года было подписано четыре соглашения о расширенном информационном взаимодействии между ФНС России и крупнейшими налогоплательщиками – ОАО «Русгидро», ОАО «Интер РАО ЕЭС», ОАО «Мобильные ТелеСистемы» и компанией «Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В.», а 26 марта 2013 года к участникам соглашения присоединилась компания «Северсталь». Основные цели эксперимента – «взаимодействие и информационный обмен, направленный на соблюдение налогоплательщиками законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также повышение предсказуемости налогового регулирования и качества администрирования налогоплательщиков» [7, с. 76].

Таким образом, в современных условиях тенденция позиционирования налоговых отношений между государством и налогоплательщиком как доверительных и связанная с ней возможность трансформации традиционной модели налогового администрирования в горизонтальную плоскость становится общераспространенной в мировой практике.

Далее раскроем содержательную основу и преимущества налогового мониторинга для налоговых органов и налогоплательщиков в Российской Федерации.

Законодательное закрепление новая форма налогового контроля получила с появлением в НК РФ раздела V.2. «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга», а именно: налоговый мониторинг как форма налогового контроля введен в действие Федеральным законом от 4 ноября 2014 года № 348-ФЗ и начал применяться с 1 января 2016 года [8, с. 88].

Согласно ст. 105.26 НК РФ, в процессе налогового мониторинга «проверяются правильность исчисления (удержания), полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов, обязанность по уплате (перечислению) которых в соответствии с НК РФ возложена на налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента)» – организацию [4].

Значимым событием в области налогового администрирования стало утверждение распоряжением Правительства РФ от 21.02.2020 № 381-р Концепции развития и функционирования в Российской Федерации системы налогового мониторинга [9] (далее – Концепция), позиционируемой в качестве неотъемлемой составляющей налогового администрирования. Концепция разработана с учетом положений национального проекта «Национальная программа «Цифровая экономика Российской Федерации». В соответствии с Концепцией система налогового мониторинга включает следующие взаимозависимые элементы:

- 1) нормативную правовую базу в области налогового мониторинга;
- 2) информационную систему;
- 3) информационные сервисы и форматы информационного взаимодействия;
- 4) организационно-функциональную модель системы налогового мониторинга.

В основу данной Концепции положен метод риск-ориентированного подхода, который используется в условиях «цифровизации налогового контроля» [9] и направлен «на проверку высокорисковых операций организаций с учетом отраслевой специфики с последующей интеграцией функции государственного налогового контроля в корпоративные информационные системы» [10, с. 17], что является отличительной чертой указанного метода. Как следствие, в ходе налогового мониторинга проявляется вторая особенность обозначенного метода, которая состоит в упрощении и облегчении «взаимодействия между налоговыми органами и организациями» [9], повышении прозрачности деятельности налогоплательщиков. При этом развитие риск-ориентированного подхода

предполагается по двум направлениям, а именно: планирование проведения налогового мониторинга и работа с налогоплательщиками по урегулированию спорных позиций [11, с. 14].

Учитывая вышеизложенное, налоговый мониторинг заключается в предоставлении организациями налоговым органам удаленного доступа к своим учетным системам, в такой ситуации

государственный механизм органично встраивается в их ИТ-системы [12].

Ретроспективный анализ источников [1, 7, 8, 12, 13] позволил автору сформировать систему ключевых особенностей налогового мониторинга в Российской Федерации для участников налоговых отношений, а именно: налоговых органов и налогоплательщиков (см. таблицу).

Таблица 1

Ключевые особенности налогового мониторинга для налоговых органов и налогоплательщиков

Налоговые органы	Налогоплательщики
1. «Упрощение» – первый элемент системы	
«... позволяет налоговому органу снизить объем истребуемых документов и сосредоточить ресурсы на проверке тех операций, которые содержат элементы риска» [12]; «... позволяет налоговому органу системно отслеживать операции, осуществляемые организацией, быстро и с высокой точностью оценивать корректность сформированных показателей налоговой декларации ...» [1, с. 29];	«... возможность сократить объем запрашиваемых» [1, с. 29]; «... обеспечивается уверенность в отсутствии неучтенных событий и операций...» [1, с. 29]
«... существенно снижается трудоемкость выполнения контрольных процедур налоговыми органами, а также повышается уровень налоговой дисциплины контролируемых организаций ...» [8, с. 87]; «... сокращение количества камеральных и выездных налоговых проверок и связанных с ними издержек, ... уменьшение рисков применения налогоплательщиком различных схем ухода от налогов, ... повышение уровня выполнения налогоплательщиком норм налогового законодательства» [7, с. 77]	
2. «Профилактика» – второй элемент системы	
«... налоговый мониторинг ... выступает превентивной мерой в борьбе с налоговыми правонарушениями» [7, с. 76]; «... обеспечивает превентивное выявление налоговых рисков и быстрое урегулирование спорных неопределенных налоговых позиций и позволяет уже в момент планирования операций и сделок предупредить возникновение налоговых рисков и спорных ситуаций...» [12]	«...значительно снизить налоговые риски за счет возможности заранее узнавать о позиции налогового органа, что гарантирует отсутствие санкций в виде ... штрафов ...» [1, с. 29]; «... существенно ускоряет решение спорных ситуаций о применении налогового законодательства и позволяет налогоплательщику избежать в будущем доначислений сумм налогов, пеней и штрафов, а также снижает бремя налогового контроля ...» [1, с. 29]; «... возможность ознакомления с правовой позицией налогового органа в налогообложении совершенных сделок через мотивированное мнение до подачи декларации, ... уменьшение неопределенности, возникшей в процессе толкования и применения налоговых законов, ... сокращение количества споров, доведенных до суда» [7, с. 77]; «... возможность получения мотивированного мнения налогового органа по совершенным и планируемым сделкам, а также отсутствие штрафов и пеней при выполнении рекомендаций данного мнения, повышение вероятности досудебного урегулирования споров ...» [8, с. 88]
продолжение табл. 1	

окончание табл.1	
Налоговые органы	Налогоплательщики
3. «Конвергенция» – третий элемент системы	
«... высокая степень открытости налогоплательщика, ... выработка единых правовых позиций совместно с налогоплательщиком» [7, с. 77]; «... направлен на создание партнерских взаимоотношений налогового органа с ... налогоплательщиками путем своевременного реагирования на возникновение налоговых рисков и предупреждение нарушений налогового, валютного и другого законодательства, контроль за которым осуществляется ФНС России» [13, с. 33]; «... обеспечивает качественно новый уровень реализации налогового контроля...» [12]	«... выработка единых правовых позиций совместно с налоговым органом» [7, с. 77]; «... выстраивание доверительных отношений между бизнесом и государством ...» [12]

Перспективность рассматриваемой формы налогового контроля подтверждается тем, что за пять лет проведения налогового мониторинга в РФ количество участников увеличилось в 30 раз. В 2021 году он будет проводиться в отношении 209 компаний из 15 отраслей [12].

Важным событием в области налогового администрирования стал Форум по налоговому администрированию, состоявшийся 7 – 8 декабря 2020 года в формате виртуальной конференции, в котором участвовали руководители налоговых администраций из 53 стран мира. В процессе работы Форума опубликован дискуссионный документ «Налоговое администрирование 3.0: Цифровая трансформация налогового администрирования», обобщающий международные практики по цифровой трансформации налогового администрирования. По итогам анализа «налоговый мониторинг признан примером лучшей международной практики по выстраиванию цифрового взаимодействия между государством и бизнесом» [12].

Цифровые технологии налогового администрирования (АИС «Налог-3») являются эксклюзивными в Российской Федерации и не предназначены для распространения за рубежом.

В рассмотренной выше Концепции содержатся прогнозы и ожидаемые результаты реализации системы налогового мониторинга. К примеру, прогнозируется увеличение потенциальных участников налогового мониторинга до десяти тысяч в течение пяти лет; ежегодное увеличение количества участников налогового мониторинга не менее

чем на 20 %; повышение доли налогоплательщиков, предоставляющих доступ к системам, – не ниже 20 % в год; снижение доли рисков при проведении налогового мониторинга, повышение доли автоматизированной системы проведения налогового мониторинга, снижение доли неопределенных налоговых позиций, повышение доли мотивированных мнений по планируемым сделкам, направленных без продления срока, – не ниже 5 % в год; повышение доли электронных документов – не ниже 10 % в год [11, с. 17; 14, с. 26].

Далее необходимо обозначить перспективы развития и совершенствования налогового мониторинга в Российской Федерации, они связаны:

1) с внесением изменений в раздел V.2 «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга» НК РФ [4], издание приказа ФНС России «Об утверждении порядка планирования, проведения и оценки эффективности налогового мониторинга».

В частности, в ст. 105.26 НК РФ были внесены изменения, касающиеся критериев вступления в налоговый мониторинг. Так, с 1 июля 2021 года налоговый мониторинг могут применять организации, объем годовых доходов которых составляет 1 млрд руб., активов – 1 млрд руб., совокупная сумма исчисленных за год налогов – 100 млн руб. [4]. Для сравнения, ранее пороговые значения были в три раза выше, а именно: объем годовых доходов – 3 млрд руб., активов – 3 млрд руб., совокупная сумма исчисленных за год налогов – 300 млн руб. [11, с. 14].

Одновременно с этим планируется существенно скорректировать методологию оценки системы внутреннего контроля налогоплательщика для упрощения однозначной идентификации ее соответствия определенным критериям;

2) применением технологий цифрового налогового контроля, а именно разработкой и вводом в промышленную эксплуатацию подсистемы «Налоговый мониторинг» АИС «Налог-3», которая «предусматривает полную ее интеграцию с учетными системами налогоплательщиков, что обеспечит последних хорошим инструментом проверки правильности операций, отраженных в их учетных системах» [10, с. 17];

3) созданием и ведением ФНС России карт отраслевых рисков, формированием риск-профилей участников налогового мониторинга, автоматическим выявлением рисков и уведомлением о них налогоплательщиков. Одновременно планируется внедрить программы автоматического поиска ошибок и нарушений, которые будут проверять полноту и целостность данных учета, восстанавливать хронологическую последовательность отражения всех операций в учетной системе, а также определять наличие первичных документов;

4) расширением информационного взаимодействия в ходе налогового мониторинга по следующим направлениям:

- разработка единых требований к порядку и организации предоставления налоговым органам доступа к информационным системам налогоплательщика;

- повышение роли электронного документооборота за счет определения требований к форматам документов, содержащихся в информационных системах налогоплательщика (включая разработку универсальных структурированных форматов документов);

- весомое повышение автоматизации проверочных процессов в ходе налогового мониторинга, в том числе за счет использования стандартного файла налогового контроля;

- дальнейшее повышение уровня интеграции с информационными системами налогоплательщиков, участвующих в налоговом мониторинге [11, с. 14; 14, с. 26].

При этом переход на новые требования взаимодействия будет максимально комфортным и для налогоплательщиков, и для налоговых органов.

Таким образом, технологии «бесконтактной» работы с налогоплательщиками в режиме реального времени – основа налогового администрирования будущего, «... цифровизация – это путь, который ... в итоге позволит создать среду доверия между налоговыми органами и налогоплательщиками» [12].

Выводы

Проведенное исследование позволяет сделать выводы, что такая форма налогового контроля как налоговый мониторинг доказала эффективность.

В современных условиях Федеральная налоговая служба не только выполняет функции фискального органа, задачей которого является обеспечение поступления налоговых платежей в бюджет, но и становится сервисной компанией, осуществляющей контроль за исполнением налогового законодательства и обеспечивающей добросовестным налогоплательщикам максимально комфортные условия для уплаты налогов. Это стало возможным в связи с произошедшими преобразованиями в сфере налогового администрирования. Сегодня в развитии налогового администрирования приоритетом является переход от традиционного контроля за правильностью исчисления и уплаты налоговых платежей «к превентивным методам, основанным на расширении информационного взаимодействия с налогоплательщиками» [7, с. 75].

Автором выявлено, что развитие и функционирование системы налогового мониторинга в Российской Федерации в условиях приоритета цифровой экономики направлено на снижение административной нагрузки на бизнес и влияние человеческого фактора при проведении мероприятий налогового контроля, сокращение числа налоговых споров, уменьшение потока бумажных документов, предоставляемых в налоговые органы, использование электронного документооборота.

В перспективе налоговый мониторинг может быть распространен на всех налогоплательщиков, готовых к такому

взаимодействию. Такой подход в контрольной деятельности выгоден и налоговой службе, и налогоплательщикам. Налоговые органы получают постоянный и полный доступ к информации о деятельности налогоплательщиков, что усиливает контроль за соблюдением ими налогового законодательства. Для налогоплательщиков важно, чтобы в рамках налогового мониторинга в отношении них не проводились проверки – ни выездные, ни камеральные. При этом минимизируются налоговые

риски налогоплательщиков, так как им заранее известна позиция налогового органа по тому или иному вопросу, выраженная в мотивированном мнении [7, с. 77]. Кроме того, имеется возможность обсуждать спорные вопросы на уровне ФНС России.

Сказанное выше подтверждает гипотезу о конвергенции (сближении, схождении компромиссов) интересов налоговых администраторов и налогоплательщиков в целях обеспечения эффективной государственной налоговой политики.

Библиографический список

1. Егоров Д.В. Налоговый мониторинг – цифровое будущее налогового контроля // Журнал Бюджет. 2018. № 1 (181). С. 28-31.
2. Федеральный закон от 26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля». [Электронный ресурс]. URL: [http:// www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83079/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83079/) (дата обращения: 25.08.2021).
3. Шурчкова И.Б. Уверенность-ориентированный подход в аудите с позиций целесообразного единства теории организации // Вестник Алтайской академии экономики и права. 2019. № 11-3. С. 100-105.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. [Электронный ресурс]. URL: [http:// www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/) (дата обращения: 25.08.2021).
5. 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.
6. Зубарева И.Е. Горизонтальный мониторинг как способ контроля налогоплательщиков, основанный на доверии: опыт Королевства Нидерландов // Ваш налоговый адвокат. 2008. № 5.
7. Филиппова Н.А., Ефремова Т.А. Налоговый мониторинг как форма развития партнерских отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками // Налоговая политика и практика. 2015. № 4. С. 75-77.
8. Эриашвили Н.Д., Софьин А.А., Назарычев Д.В. Налоговый мониторинг как способ обеспечения экономической безопасности // На страже экономики. 2020. № 3. С. 87-91.
9. Распоряжение Правительства РФ от 21.02.2020 № 381-р «Об утверждении Концепции развития и функционирования в Российской Федерации системы налогового мониторинга». [Электронный ресурс]. URL: [http://www.consultant.ru/ document/cons_doc_LAW_346794/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_346794/) (дата обращения: 25.08.2021).
10. Крашенинникова М.А. Сейчас все действия ФНС России направлены на цифровизацию налогового контроля // Налоговая политика и практика. 2020. № 5. С. 14-17.
11. Крашенинникова М.А. Подать заявление о переходе на налоговый мониторинг с 2021 года можно до 1 октября 2020 года // Налоговая политика и практика. 2020. № 7. С. 14-17.
12. Федеральная налоговая служба. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.nalog.ru>. (дата обращения: 25.08.2021).
13. Коршунова М.В. Горизонтальный мониторинг и развитие налогового контроля в РФ // Финансы. 2013. № 3. С. 32-37.
14. Крашенинникова М.А. Налоговый мониторинг: новые требования к формам и форматам документов // Налоговая политика и практика. 2020. № 11. С. 26-29.