

Налоговый комплаенс в России: проблемы соотношения мер административного принуждения и стимулирования



Е.В. Овчарова

старший преподаватель кафедры финансового права юридического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова, кандидат юридических наук. Адрес: 119991, Российская Федерация, Москва, ГСП-1, Ленинские горы, 1, стр. 13-14, 4-й учебный корпус. E-mail: oev975@yandex.ru



Аннотация

Статья посвящена рассмотрению налогового комплаенса как системы превенции нарушений налогового законодательства, с одной стороны, и оценки налоговых рисков с управлением ими, с другой. Такой подход к налоговому комплаенсу позволяет рассмотреть как подходы к оценке налоговых рисков налоговых органов, направленные на обнаружение нарушений налогового законодательства, так и налогоплательщиков, целью которых является оптимизация налогообложения законными способами. Налоговый комплаенс исследуется как система и предупредительных, и стимулирующих мер административного принуждения одновременно. Анализ системы этих мер строится с учетом их целей и оснований их применения, способа обеспечения ими правопорядка и содержания данных мер. Это позволило автору выявить недостатки как в правовом регулировании, так и в практике применения рассматриваемых мер административного принуждения за нарушения налогового законодательства, выработать и предложить в статье способы решения указанных проблем. В статье сделан вывод о ненадлежащих организационно-правовых гарантиях реализации правового статуса налогоплательщика, налогового агента, кредитной организации из-за отсутствия определенного в налоговом законодательстве и закрытого, т.е. исчерпывающего перечня налоговых рисков и критериев их оценки. Вывод основан на системном правовом исследовании механизма правового регулирования налогового контроля, особенностей его организации, структуры и правового статуса органов налогового контроля в России. Предупредительные меры налогового комплаенса рассматриваются как часть системы мер административного принуждения в комплексе с пресекательными, обеспечительными, карательными и восстановительными мерами административного принуждения, которые применяются за нарушение налогового законодательства. При этом в статье положительно для совершенствования налогового комплаенса оцениваются перспективы перехода от вертикальных к горизонтальным налоговым правоотношениям, т.е. широкого внедрения налогового мониторинга как метода контроля и постепенного отказа от налоговых проверок по мере повышения эффективности риск-ориентированного подхода в налоговом контроле. Однако все это возможно только при внедрении концепции правозаконности в механизм правового регулирования налогового контроля, предполагающей реализацию в правовом регулировании и в правоприменительной практике всех конституционных принципов налогообложения и сборов.



Ключевые слова

налоговый комплаенс, предупредительные меры, превенция, риск-ориентированный подход, налоговые риски, управление налоговыми рисками, налоговый контроль, стимулирующие меры.

Для цитирования: Овчарова Е.В. Налоговый комплаенс в России: проблемы соотношения мер административного принуждения и стимулирования // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2019. № 1. С. 89–111.

УДК: 349

DOI: 10.17-323/2072-8166.2019.1.89.11

Введение

Определенность правового статуса налогоплательщиков, в том числе при реализации этого статуса в налоговых правоотношениях, с одной стороны, и недопустимость нарушения как налогового законодательства, так и злоупотребления субъективным налоговым правом налогоплательщиков с целью неуплаты либо неполной уплаты налогов, с другой, всегда были проблемами, которые проявлялись и должны были решаться одновременно [Гидирим В.А., 2018: 706–819; Пепеляев С.Г., 2018: 4–9; Аракелов С.А., 2018: 109–115]. Для их решения не только в законодательстве о налогах и сборах, но и в смежных с ним отраслях законодательства, а также в правоприменительной практике должен быть предусмотрен понятный всем правоприменителям и эффективный в реализации механизм правового регулирования, обеспечивающий соблюдение баланса публичных и частных интересов в налоговом праве и поддержание доверия гражданского общества к институтам государства и права. Институт налогового комплаенса для обеспечения соблюдения налогового законодательства и незлоупотребления субъективным налоговым правом в налоговых правоотношениях рассматривается как система превенции налоговых правонарушений и преступлений и управления налоговыми рисками одновременно. При этом учитывается как Вестминстерский подход, основанный на дозволении налогоплательщику действовать наиболее выгодным для себя образом в условиях правовой неопределенности норм налогового законодательства [Baker P., 2004: 14]¹, так и «принцип Рамзи», смысл которого сводится к ограничению возможности получения налоговой выгоды за счет создания искусственных правовых конструкций. Реализация «принципа Рамзи» предполагает, что при анализе действий на-

¹ Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster (1936) // A.C. 1;19 TC 490.

логоплательщика с точки зрения их существа необходимо рассматривать и цель, которую преследует закон².

1. Система превенции нарушений налогового законодательства и налоговых злоупотреблений

Предупреждение совершения административных правонарушений выделяется в качестве одной из задач института административной ответственности. Так, в соответствии с ч. 1 ст. 3.1 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ³ (с изменениями и дополнениями) административное наказание применяется в целях предупреждения совершения новых правонарушений как самим правонарушителем (в этом заключается принцип частной превенции), так и другими лицами (в этом отражается принцип общей превенции). Однако реализация указанной задачи достигается не только карательными мерами административной ответственности, но и превентивными мерами организационного и информационного воздействия, обеспечивающими недопустимость нарушения норм налогового законодательства и злоупотребления субъективным налоговым правом.

Ориентация налогового контроля исключительно на обнаружение налоговых рисков, связанных с нарушением налогового законодательства и злоупотреблением субъективным налоговым правом, сопровождается проявлением весьма широкого административного усмотрения при их оценке. При этом указанный подход к налоговому контролю во многом заимствован из США [Lederman L., 2003: 971, 973–974; Branham E., 2009: 1507, 1524–1532].

Данная ситуация объясняется и усугубляется следующими обстоятельствами. Во-первых, налоговый контроль в России ведут централизованные системы налоговых органов (в отношении налогов и сборов, предусмотренных в НК РФ), таможенных органов (в отношении таможенных платежей, которые подведомственны Минфину России), органы управления государственными внебюджетными фондами — Пенсионного фонда (в отношении страховых взносов на обязательное медицинское страхование неработающего населения), Фонда социального страхования (в отношении страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний). Все указанные органы подведомственны Правительству Российской Федерации непосредственно либо опосредованно. Правительству подведомственны и подконтрольны Минфин

² W.T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Commissioners (1982) // 54 TC 101.

³ Федеральный закон от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 06.02.2019) «Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях» // СЗ РФ. 2002. № 1 (ч. 1). Ст. 1.

и органы управления государственных внебюджетных фондов, а Минфину подведомственны и подконтрольны Федеральная налоговая служба (ФНС) и Федеральная таможенная служба с их территориальными органами⁴. Поэтому организационные системы налогового контроля можно охарактеризовать как федеральные, централизованные и организационно встроенные в иерархию федеральных органов исполнительной власти, что не обеспечивает независимый от Правительства России и от Минфина налоговый контроль.

Однако в рамках институционального независимого финансового контроля контрольно-счетные органы России, ее субъектов и муниципальных образований проверяют законность налоговых преференций, т.е. налоговых выгод и льгот. Это обеспечивает независимый от Правительства и Минфина России, органов исполнительной власти субъектов федерации и исполнительных органов местного самоуправления децентрализованный высший государственный либо муниципальный финансовый контроль за законностью предоставления налоговых преимуществ при исполнении налоговых обязанностей перед бюджетами соответствующего публичного образования. При этом налоговый контроль в системе исполнительной власти ведется на постоянной основе, а в системе контрольно-счетных органов функция налогового контроля реализуется факультативно, фрагментарно и ситуационно⁵.

Во-вторых, функция указанных органов по контролю за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов в контексте ст. 3 и п. 4 ч. 1 ст. 32 НК РФ и норм иных законодательных актов с учетом концепции правозаконности (конституционные основы которой заложены в ст. 18 и ст. 45 Конституции России) совмещается с функцией по администрированию подконтрольных налоговых платежей в качестве формирующих доходы бюджетов. Это искажает цель налогового контро-

⁴ Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 27.12.2018) «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824 (далее — НК РФ); Закон Российской Федерации от 21.03.1991 № 943-1 (ред. от 27.12.2018) «О налоговых органах Российской Федерации» // Ведомости Съезда народных депутатов и Верховного Совета РСФСР. 1991. № 15. Ст. 492; Таможенный кодекс Евразийского экономического союза // Официальный сайт Евразийского экономического союза // URL: <http://www.eaunion.org> (дата официального опубликования 12.04.2017); Федеральный закон от 03.08.2018 № 289-ФЗ (ред. от 28.11.2018) «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2018. № 32 (ч. I). Ст. 5082; Федеральный закон от 24.07.1998 № 125-ФЗ (ред. от 07.03.2018) «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3803; Федеральный закон от 29.11.2010 № 326-ФЗ (ред. от 06.02.2019) «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2010. № 49. Ст. 6422.

⁵ Федеральный закон от 05.04.2013 № 41-ФЗ (ред. от 07.02.2017) «О Счетной палате Российской Федерации» // СЗ РФ. 2013. № 14. Ст. 1649; Федеральный закон от 07.02.2011 N 6-ФЗ (ред. от 27.12.2018) «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» // СЗ РФ. 2011. № 7. Ст. 903.

ля — обеспечение законности налогообложения, так как при этом цель обеспечения поступления налоговых доходов в бюджет доминирует. Указанные функции несовместимы с их эффективной реализацией, особенно в целях надлежащей реализации функции налогового контроля. Такие функции дополняются административно-юрисдикционными функциями, предполагающими рассмотрение и пересмотр дел о нарушениях налогового и иных отраслей законодательства об обязательных платежах, применение мер административного принуждения за указанные нарушения, рассмотрение и урегулирование налоговых споров и споров, связанных с уплатой и администрированием иных обязательных платежей. Фактически налоговыми и иными органами, администрирующими обязательные платежи, также выполняются функции по выработке налоговой политики, подзаконному нормативному правовому регулированию и нормативному толкованию норм налогового и иных отраслей законодательства об обязательных платежах.

Поэтому вместо риск-ориентированного налогового контроля за законностью налогообложения, т.е. правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты обязательных платежей, складывается ситуация конфликта интересов органов налогового контроля, нацеленных главным образом на обеспечение исполнения бюджета по доходам в условиях системного экономического кризиса и бюджетного дефицита, и налогоплательщиков, рассчитывающих на определенность и стабильность налоговой системы. Конфликт интересов постоянно усугубляется, что приводит к нарастанию неуправляемых налоговых рисков, по-разному понимаемых налогоплательщиками и налоговыми органами. Налогоплательщики под фактором налогового риска понимают риск применения мер государственного принуждения за нарушение налогового законодательства, а налоговые органы — фактор недоимки по обязательным платежам по причине как нарушения предписаний налогового законодательства, так и злоупотребления налогоплательщиком субъективным налоговым правом. Причем такая ситуация присуща не только России, но и иным странам [Eckhoff R., 1996: 107–122], которые объединяют свои усилия в борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения⁶.

При этом для реализации риск-ориентированного подхода в налоговом контроле приоритетной является камеральная налоговая проверка налоговой отчетности, при обнаружении налоговых рисков при камеральной налоговой проверке назначается выездная налоговая проверка. Проверки также типизированы по предмету с учетом высокого уровня налоговых рисков в определенных областях налогового контроля и с выделением в системе ФНС специализированных межрегиональных инспекций по камеральному кон-

⁶ URL: <http://www.oecd.org/> (дата обращения 24.12.2018)

тролю за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты НДС, по ценообразованию для целей налогообложения. Для налогового контроля в отношении бюджетобразующих крупнейших налогоплательщиков созданы специализированные межрегиональные и межрайонные инспекции соответственно федерального и регионального уровней⁷.

С целью управления потенциальными налоговыми рисками используются институты налоговых рулингов и соглашений с налоговыми органами, разъяснений налогового законодательства как налоговыми, так и финансовыми органами, а также получения правоустанавливающих документов, справок компетентных органов, иные формы получения необходимой для налогообложения информации от компетентных органов и их должностных лиц⁸. Наиболее эффективными средствами профилактики нарушений и злоупотреблений в налоговой сфере являются налоговые рулинги и соглашения с налоговыми органами. Они предполагают совместное определение налоговыми органами и налогоплательщиками налоговых последствий операций в сфере предпринимательской деятельности до их совершения. Результаты такой оценки отражаются в одностороннем административном акте налоговым органом (мотивированное мнение при налоговом мониторинге) либо в двустороннем административном акте налоговым органом и налогоплательщиком (соглашение о ценообразовании для целей налогообложения). К сожалению, возможность получать налоговые рулинги и заключать соглашения о ценообразовании доступна только ограниченному числу крупнейших налогоплательщиков в силу как законодательных, так и административных ограничений их применения. Указанные административные акты являются обязательными как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков, поскольку ими руководствуются и налогоплательщики при определении налоговых последствий совершаемых операций, и налоговые органы при проведении мероприятий налогового контроля.

Что касается разъяснений налоговых органов (устных и письменных) и письменных разъяснений финансовых органов как индивидуальных актов по вопросам применения налогового законодательства, то стоит отметить их неэффективность в качестве средств профилактики нарушений и злоупотреблений в налоговой сфере. Во-первых, их противоречивость в результате противоположных позиций финансовых и налоговых органов. Особенно эта противоречивость проявляется в письменных разъяснениях Минфина

⁷ Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // СПС КонсультантПлюс; Приказ Минфина России от 17.07.2014 N 61н (ред. от 09.08.2018) «Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы» // Российская газета. 2014. 17 декабря.

⁸ НК РФ, а также соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенные Россией с другими государствами // СПС КонсультантПлюс.

и ФНС, в которых указанные органы нередко занимают прямо противоположные позиции по одним и тем же вопросам налогообложения, несмотря на административную иерархию, в рамках которой ФНС подведомственна Минфину⁹ (следовательно, акты ФНС должны соответствовать актам Минфина, а в случае их противоречия акты ФНС подлежат отмене Минфином¹⁰). Кроме того, следует обратить внимание на функцию Минфина России по выработке государственной политики и нормативному правовому регулированию в области налогов и сборов, а также на обязательность для налоговых органов письменных разъяснений финансовых органов, данных в пределах их компетенции, в силу прямой нормы НК РФ (п. 5 ч. 1 ст. 32).

Во-вторых, такие разъяснения даются без вмешательства в финансово-хозяйственную деятельность субъектов, которым они направляются, т.е. без анализа как операций, о налоговых последствиях которых предоставляются разъяснения, так и их налоговых последствий применительно к обстоятельствам экономической деятельности субъектов, которым предоставляются разъяснения. Указанные обстоятельства исследуются только в рамках налоговых проверок, по результатам которых оформляются акты о выявленных нарушениях налогового законодательства и принимаются юрисдикционные решения о привлечении либо об отказе в привлечении к административной ответственности за нарушение налогового законодательства. Анализ налоговых последствий операций, основанный на исследовании налоговым органом в ходе налоговой проверки обстоятельств экономической деятельности проверяемого налогоплательщика, позволяет прийти к иным выводам, нежели те, которые были сделаны без его проведения в письменных разъяснениях финансовых и налоговых органов по запросу налогоплательщика. По этой же причине некоторые письменные разъяснения финансовых и налоговых органов о применении налогового законодательства не являются в должной степени определенными и понятными, чтобы субъект, которому они адресованы, имел возможность использовать их в финансово-хозяйственной деятельности.

Надежду в решении этого вопроса вселяет правовая позиция в Постановлении Конституционного Суда России от 28.11.2017 № 34-П по жалобе Ак-

⁹ Указ Президента России от 09.03.2004 № 314 (ред. от 28.09.2017) «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» с изменениями и дополнениями, внесенными Указом Президента Российской Федерации от 20.05.2004 № 649 «Вопросы структуры федеральных органов исполнительной власти» // СЗ РФ. 2004. № 11. Ст. 945; 2004. № 21. Ст. 2023; Указ Президента России от 15.05.2018 N 215 (ред. от 26.02.2019) «О структуре федеральных органов исполнительной власти» // СЗ РФ. 2018. № 21. Ст. 2981.

¹⁰ Постановление Правительства России: от 30.06.2004 N 329 (ред. от 29.09.2018) «О Министерстве финансов Российской Федерации» // СЗ РФ. 2004. № 31. Ст. 3258; и от 30.09.2004 № 506 (ред. от 03.10.2018) «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // СЗ РФ. 2004. N 40. Ст. 3961.

ционерного общества «Флот Новороссийского морского торгового порта»¹¹, которая по сути запретила Минфину России уклоняться от письменных разъяснений по вопросам налогообложения, даже если для этого необходимы специальные знания с учетом возможностей межведомственного взаимодействия.

Широкое административное усмотрение (дискреция) налоговых органов в борьбе со злоупотреблениями субъективными правами со стороны налогоплательщиков требует принятия налогоплательщиками адекватных превентивных мер. Получение налогоплательщиками правоустанавливающих документов и справок, а также реализация права на получение информации по вопросам налогообложения в иных формах являются недостаточными мерами профилактики налоговых правонарушений и злоупотреблений. Налогоплательщики не могут себя обезопасить от необоснованных претензий налоговых органов без создания и поддержания в актуальном состоянии системы документов, подтверждающих не только формальный статус, но и фактические обстоятельства их экономической деятельности как субъектов налогообложения. Только такой подход к организации документооборота в налоговом учете позволит налогоплательщикам использовать налоговые преференции.

Налоговые органы для целей контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов используют единую автоматизированную информационную систему «Налог-3» (АИС «Налог-3»). Система аккумулирует: данные регистрации актов гражданского состояния, данные государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, данные государственной регистрации прав на имущество, данные маркировки, данные анализа банковской деятельности, данные контрольно-кассовой техники, данные контрольной работы, данные АСК «НДС-2». Систематизация указанной информации на основе ее автоматизации с использованием современных технологий способствует обнаружению налоговых рисков, связанных как с нарушениями налогового законодательства, так и со злоупотреблением субъективным налоговым правом в масштабах страны. Часть данных АИС «Налог-3» находится в открытом доступе на сайте ФНС в целях должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента. До 01.07.2018 этот сервис назывался «Риски бизнеса: проверь себя и своего контрагента», а ныне он именуется «Прозрачный бизнес».

Налоговые органы пытаются переориентировать налоговый контроль за проявлением должной осмотрительности при выборе контрагента (факти-

¹¹ Постановление Конституционного Суда России от 28.11.2017 № 34-П «По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой Акционерного общества «Флот Новороссийского морского торгового порта» // СЗ РФ. 2017. № 49. Ст. 7532.

чески налоговые органы перекладывают тем самым функцию налогового контроля на субъектов предпринимательской деятельности, вступающих в гражданско-правовые отношения с другими ее субъектами) на обнаружение фактических бенефициаров необоснованной налоговой выгоды от налогового мошенничества. Для этих целей налоговые органы намерены совершенствовать административную процедуру государственной регистрации юридических лиц. Кроме того, налоговые инспекции максимально используют результаты внутреннего контроля финансовых организаций для обнаружения проблемных (с точки зрения финансово-правовых рисков) лиц¹² и оперативного получения необходимой информации из банковской системы и от иных участников финансового рынка для адресного применения административного принуждения. Следует отметить также, что в борьбе с налоговыми злоупотреблениями должностные лица налоговой администрации уже применяют метод сопоставления товарных и денежных потоков. С учетом развития технологии блок-чейн и сотрудничества ФНС и ЦБ России в этом вопросе такие усилия налоговой администрации приведут к созданию более эффективно функционирующей системы АИС «Налог-3», в основу которой будет положен адресный риск-ориентированный подход в обнаружении проблемных с точки зрения налогообложения лиц. Это так называемые «площадки» получения необоснованной налоговой выгоды. Их выявление нацелено на оперативное принятие мер административного принуждения именно в отношении таких лиц.

Так, в системе АСК «НДС-2» выделяются технические субъекты, деятельность которых связана исключительно с получением необоснованной налоговой выгоды; сущностные субъекты, деятельность которых носит предпринимательский характер; транзитные субъекты, обеспечивающие связь между первыми и вторыми субъектами. На основе такой классификации субъектов в интегрированной информационно-технологической системе баз данных налоговых органов решается вопрос об адресном применении к ним мер административного принуждения как за нарушение налогового законодательства, так и за злоупотребление субъективным налоговым правом. Речь идет о применении всего комплекса мер административного принуждения: предупредительных, пресекательных, обеспечительных, карательных и восстановительных.

¹² Методические рекомендации о повышении внимания кредитных организаций к отдельным операциям клиентов (утв. Банком России 13.04.2016 № 10-МР) // Вестник Банка России. 2016. № 40; Методические рекомендации о подходах к управлению кредитными организациями риском легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма (утв. Банком России 21.07.2017 № 18-МР) // Там же. 2017. № 63; Методические рекомендации о повышении внимания кредитных организаций к отдельным операциям клиентов (утв. Банком России 02.02.2017 № 4-МР) // Там же. 2017. № 15.

Для преодоления недобросовестной налоговой конкуренции между он-шорными и офшорными юрисдикциями ведется борьба с размыванием налоговой базы на глобальном уровне. Для этого государства вынуждены постепенно переходить от двусторонних налоговых соглашений к подписанию и ратификации многосторонних налоговых соглашений, в которых борьба с обходом налогов при международном налоговом планировании становится главной целью. Речь идет о Многосторонней конвенции ОЭСР по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (2016)¹³, а также о многосторонних соглашениях, обеспечивающих международный обмен налоговой информацией и взаимную административную помощь по налоговым делам в глобальном масштабе.

Так, Конвенция от 25.01.1988 о взаимной административной помощи по налоговым делам (далее — Конвенция) подписана Россией в Каннах (Франция) 3.11.2011 и ратифицирована Федеральным законом от 4. 11.2014 №325-ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам»¹⁴, на территории России вступила в силу с 1.07.2015 и применяется с 1.01.2016. Конвенция предусматривает международный обмен налоговой информацией по запросу заинтересованной стороны, а также спонтанный и автоматический обмен ею. Последнему придается особое значение. В связи с этим было разработано Многостороннее соглашение между компетентными органами об автоматическом обмене финансовой информацией от 29.10. 2014¹⁵. При его разработке были проведены консультации с ФНС. Реализация таких глобальных международных соглашений предполагает разработку и внедрение с активным участием ФНС Единого стандарта отчетности ОЭСР (Common reporting standard; CRS) и Общей системы передачи данных (Common transmission system; CTS), с помощью которых может функционировать защищенный единый канал обмена сведениями [Вольвач Д.В., Кадет А.В., 2016: 15–25].

Для исполнения международных обязательств по автоматическому обмену финансовой информацией с иностранными государствами (территориями) в России введена система уведомлений об участии в международной группе компаний. Предусматривается сообщение сведений как специальных форм годовой налоговой отчетности по международной группе компа-

¹³ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. Опубликовано ОЭСР 24.11.2016, открыто для подписания с 31.12.2016. Available at: <http://www.oecd.org/> (дата обращения 24.12.2018)

¹⁴ Федеральный закон от 04.11.2014 № 325-ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам» // СЗ РФ. 2014. № 45. Ст. 6135.

¹⁵ Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information (CRS MCAA). 2018. Available at: <http://www.oecd.org/> (дата обращения 24.12.2018)

ний: глобальной документации, национальной документации и странового отчета¹⁶. Приказом ФНС от 6.03.2018 № ММВ-7-17/123@ утвержден формат странового отчета международной группы компаний по государствам (территориям), налоговыми резидентами которых являются участники международной группы компаний, порядок его заполнения и представления в электронной форме¹⁷.

Ранее применительно к России обмен осуществлялся, главным образом, по запросу заинтересованной стороны либо спонтанно путем направления информации стороне, могущей быть в этом заинтересована. С 30.09.2018 Россия полностью присоединилась к системе автоматического обмена финансовой информацией, и такой обмен сейчас ведется с участием России¹⁸. Это предполагает доступ ФНС в текущем режиме к финансовой информации о российских налоговых и валютных резидентах, которая аккумулируется в глобальной автоматизированной информационной базе данных для целей международного информационного обмена согласно Конвенции и заключенному в соответствии с ней Многостороннему соглашению об автоматическом обмене финансовой информацией¹⁹. Международный автоматический обмен финансовой информацией с участием в нем порядка 80–100 юрисдикций обеспечит реализацию принципа прозрачности в финансовом контроле в глобальном масштабе.

Чтобы любой налогоплательщик имел возможность определить пределы налоговой юрисдикции государства с помощью института налогового резидентства, на интернет-сайте ФНС России (<https://www.nalog.ru>) с 16.01.2018 работает электронный сервис «Подтвердить статус налогового резидента Российской Федерации», существенно упростивший процедуру подтверждения налогоплательщиками их налогового статуса. Налоговое резидентство является определяющим как во внутригосударственных, так и в

¹⁶ Федеральный закон от 27.11.2017 N 340-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний» // СЗ РФ. 2017. № 49. Ст. 7312.

¹⁷ См.: Приказ ФНС России от 06.03.2018 N ММВ-7-17/123@ «Об утверждении формата странового отчета международной группы компаний по государствам (территориям), налоговыми резидентами которых являются участники международной группы компаний, порядка его заполнения и представления в электронной форме» (Зарегистрировано в Минюсте России 07.05.2018 N 50994) // URL: <http://www.pravo.gov.ru/> (дата официального опубликования: 08.05.2018)

¹⁸ Однако с некоторыми юрисдикциями автоматический обмен ведется с 2017 года // Available at: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/> (дата обращения 24.12.2018)

¹⁹ Соглашение заключено на основе Конвенции ETS N 127 от 25.01.1988 и подписано 29.10.2014 представителями 51 государства. Текст см.: Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information. Available at: <http://oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/multilateral-competent-authority-agreement.pdf> (дата обращения 06.02.2015)

международных налоговых отношениях. Доступ к информации о налоговом резидентстве России в соответствии с рассмотренными международными налоговыми соглашениями получают также компетентные органы иностранных государств.

Самыми серьезными проблемами правового регулирования при широкомасштабном внедрении новейших технологий в налоговый контроль с целью создать эффективную систему превенции нарушений налогового законодательства является реализация конституционных прав человека и гражданина в том значении и содержании, в котором они понимаются и раскрываются в гуманистической философии права. Последняя предполагает, что человек, его права и свободы являются высшей ценностью, определяющей существование и функционирование всех институтов государства и права. Такой подход лежит в основе закрепленной в действующей российской Конституции концепции правозаконности, укрепление и защита позиций которой соответствуют высоким человеческим ценностям [Алексеев С.С., 1999: 558, 520–563]. В условиях внедрения современных цифровых технологий важно обеспечить механизм правового регулирования, который не позволит нивелировать ценности гуманистической философии права и не приведет к фактическому отказу от концепции правозаконности. Этому вопросу были посвящены размышления о праве в цифровом мире Председателя Конституционного Суда России В.Д. Зорькина на Петербургском международном юридическом форуме [Зорькин В.Д., 2018: 1, 4].

В связи с этим стоит обратить внимание на следующие негативные тенденции в механизме правового регулирования при внедрении современных технологий в налоговый контроль, которые предстоит преодолеть как не согласующиеся с ценностями гуманистической философии права и концепцией правозаконности.

Во-первых, именно для этой сферы характерна недостаточная определенность правовых норм; преобладает рамочное правовое регулирование с детализацией не определенных законом правовых норм на подзаконном уровне в юридико-технических актах, которые зачастую принимаются для служебного пользования, т.е. не подлежат официальному опубликованию. Все это сопровождается широкой дискрецией в правоприменительной практике, предполагающей реализацию возможностей для налаживания и совершенствования работы информационных систем в текущем режиме. Речь идет о генерировании и выявлении налоговых рисков в деятельности налогоплательщиков системой АИС «Налог-3». Налоговые риски рассматриваются как критерии противоправного поведения налогоплательщиков, т.е. как основания для применения мер государственного принуждения. Их генерирование и обнаружение в текущем режиме автоматизированной информационной системой налоговых органов нивелирует правовые гарантии

налогоплательщиков. Не допускается установления оснований ответственности не в законе и ретроспективного применения норм о юридической ответственности.

Во-вторых, имеет место динамичность в развитии информационных технологий с опережением адекватного ей правового регулирования, что обусловлено факторами ускоренного технологического развития, с одной стороны, консервативностью правовой системы и бюрократизацией механизма правового регулирования, с другой. В результате складывается ситуация массового неприменения форм и методов налогового контроля, предусмотренных налоговым законодательством, и применения нелегализованных способов и актов налогового контроля в целях предупреждения нарушений налогового законодательства и злоупотреблений субъективным налоговым правом.

2. Оценка налоговых рисков и управление ими

В свете вышеизложенного возникает вопрос о налоговом комплаенсе как системе организации надлежащего документооборота, которая позволила бы избежать либо в максимальной степени минимизировать возможные налоговые риски. Фактические обстоятельства деятельности субъектов налогообложения при этом, конечно, должны соответствовать их документальному подтверждению.

Налоговый комплаенс — это система организации исполнения налоговых обязательств, в том числе налогового учета и налоговой отчетности налогоплательщика, налогового агента, кредитной организации во взаимодействии с субъектами налогового администрирования, которая полностью исключает либо сводит к минимуму возможность нарушения налогового законодательства и злоупотребления субъективным налоговым правом. В понимании налоговой администрации в России построение системы налогового комплаенса основано на взаимной информационной открытости либо транспарентности налоговых органов для налогоплательщиков, а налогоплательщиков — для налоговых органов. Реализация риск-ориентированного подхода в налоговом контроле предполагает постепенный переход от вертикальных налоговых правоотношений к горизонтальным. При этом вертикальные налоговые правоотношения основаны на периодической налоговой отчетности налогоплательщиков перед налоговыми органами, налоговых проверках и актах управления налоговых органов, адресованных налогоплательщикам. Горизонтальные налоговые правоотношения основаны на ведении налогоплательщиками налогового учета в электронной форме с обеспечением доступа к этой системе налогового органа в текущем режиме для целей наблюдения либо мониторинга. При таком подходе только вопросы толкования норм налогового законодательства и пределов администра-

тивного усмотрения при оценке злоупотреблений субъективными правами, предоставленными налогоплательщикам, налоговым агентам и кредитным организациям, могут вызывать налоговые споры.

Когда мы говорим о налоговом мониторинге (раздел V.2. «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга» НК РФ), речь идет о специальном сервисе для крупнейших налогоплательщиков. Налоговый мониторинг основан на внедрении новейших информационных технологий электронного взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов по телекоммуникационным каналам связи. Это обеспечивает возможность свободного доступа налоговых органов в систему налогового учета налогоплательщиков для выявления существенных налоговых рисков. Налогоплательщики, состоящие на налоговом мониторинге, являются бюджетобразующими, а с учетом риск-ориентированного подхода администрирующие их налоговые органы контролируют фактически организацию ими системы налогового комплаенса и выявляют недостатки ее функционирования. Поэтому с введением налогового мониторинга, основанного на внедрении современных информационных технологий в налоговый контроль можно говорить о том, что на смену налоговой проверке как традиционному методу налогового контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налога приходит налоговый аудит системы налогового комплаенса в компании, основанной на автоматизированной информационной системе налогового учета.

Так, в настоящее время налогоплательщики имеют возможность взаимодействовать с налоговыми органами для целей налогового комплаенса и управления налоговыми рисками в рамках налогового мониторинга и/или используя информационный ресурс «Риски бизнеса: проверь себя и своего контрагента» (либо «Прозрачный бизнес»). Этот информационный ресурс является открытой публике частью системы АИС «Налог-3». Кроме того, у налогоплательщиков имеется возможность управлять своими налоговыми рисками путем ответов на внепроверочные запросы налоговыми органами необходимых для налогового контроля документов и участия в заседаниях комиссий по легализации налоговой базы. Налогоплательщики также могут выстраивать взаимодействие с проверяющими в ходе мероприятий налогового контроля при проверке либо мониторинге, при возражениях на акты проверок и дополнений к ним, при подаче жалоб, при участии в рассмотрении материалов налогового контроля и жалоб налогоплательщиков в налоговых органах.

Отсутствие либо ненадлежащая организация налогоплательщиками, налоговыми агентами и кредитными организациями системы внутреннего налогового контроля (налогового комплаенса) может повлечь возникновение налоговых рисков. Обнаружение налоговыми органами налоговых рисков в деятельности налогоплательщиков проявляется прежде всего в направлении налоговыми органами запросов вне мероприятий налогового контроля,

в вызове налогоплательщиков, налоговых агентов, их законных либо уполномоченных представителей, законных либо уполномоченных представителей кредитных организаций на заседания комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы. Надо отметить, что направление подобных запросов и создание таких комиссий являются нелегалезованными должным образом формами, широко применяемыми налоговыми органами при получении информации о налоговых рисках для ее проверки и оценки соответствующих рисков [Соколов Д.В., 2017: 43–50]. По причине отсутствия налаженной системы налогового комплаенса налогоплательщик может быть включен в план выездной налоговой проверки с последующим принятием решения о назначении выездной налоговой проверки налогоплательщика. Если по результатам налоговой проверки будут подтверждены нарушения налогового законодательства, то к налогоплательщику могут быть применены восстановительные, карательные, пресекающие и обеспечительные меры административного принуждения, а при обнаружении признаков налоговых преступлений — меры уголовной ответственности и уголовно-пресекающие меры с возможным взысканием с лиц, признанных виновными, налогов, пени и штрафов.

Риск назначения выездной налоговой проверки на основании налоговых рисков, выявленных в ходе камеральных налоговых проверок, возрастает в связи с внедрением системы АИС «Налог-3», т.е. нового сервиса, позволяющего на базе информационных технологий автоматически агрегировать все сведения о налогоплательщиках и выявлять нарушения ими налогового законодательства. Изготавливаемая на основе указанной информации справка о состоянии расчетов налогоплательщика с бюджетом и информация, агрегированная в разделе «Прозрачный бизнес» или «Риски бизнеса: проверь себя и своего контрагента» в АИС «Налог-3», может создавать серьезные ограничения реализации правового статуса налогоплательщика. Так, наличие налоговой задолженности либо иной негативной налоговой информации о налогоплательщике препятствует его участию в тендерах на заключение сделок, в государственных закупках, создает ему препятствия для получения лицензий либо разрешений, а также при ведении им предпринимательской и иной экономической деятельности в связи с реализацией общей концепции проявления должной осмотрительности при выборе и проверке контрагентов.

В целом, несмотря на отсутствие в налоговом законодательстве правовых и организационных гарантий стимулирования правомерного поведения налогоплательщиков, налоговый комплаенс является условием: 1) надлежащей реализации правового статуса, который может быть ограничен из-за его отсутствия либо ненадлежащей организации; 2) как перевода на налоговый мониторинг, так и нахождения на нем; 3) ослабления налогового контроля в части фактического снижения интенсивности выездных налоговых про-

верок в отношении «общестатистического» налогоплательщика, их тематического охвата и глубины; 4) сокращения сроков проведения камеральной налоговой проверки по НДС при экспорте (ч. 1.2. ст. 165 НК РФ). При этом прямой зависимости между обеспечением налогового комплаенса налогоплательщиками и оценкой рисков налоговыми органами нет, особенно если речь идет о существенных для бюджета суммах налоговых обязательств.

В качестве стимулирующих правомерное поведение налогоплательщиков можно рассматривать открытый перечень смягчающих ответственность обстоятельств как в ст. 112 НК РФ, так и в ст. 4.2 КоАП РФ. Причем по НК РФ их установление налоговыми органами либо судами позволяет снизить штраф минимум в 2 раза. Кроме того, стимулирующей мерой является так называемая «коллекторская» криминализация, т.е. институт освобождения от уголовной ответственности за налоговые преступления при полном погашении налоговой задолженности, предусмотренный в прим. 3 к ст. 198 и в прим. 2 к ст. 199 Уголовного кодекса²⁰. Следует также обратить внимание на возможность применения уголовной ответственности за налоговые преступления только при установлении прямого умысла. Необходимо также учитывать в качестве стимулирующего к надлежащей организации взаимодействия с налоговыми органами институт приостановления выездной налоговой проверки при противодействии налогоплательщика проведению в отношении него мероприятий налогового контроля. Приостановление выездной налоговой проверки позволяет увеличить срок давности привлечения к ответственности по НК РФ на период такого приостановления (в качестве меры стимулирования правомерного поведения налогоплательщика при проведении в отношении него выездной налоговой проверки (ч. 1.1 ст. 113)).

3. Риск-ориентированный налоговый контроль

Различные подходы налогоплательщиков, налоговых агентов и кредитных организаций, с одной стороны, и субъектов налогового администрирования, с другой, в толковании налогового законодательства и оценке пределов реализации субъективных прав налогоплательщиков, налоговых агентов и кредитных организаций могут приводить к реализации налоговых рисков. В частности, такая ситуация наблюдается при определении лица, которое является фактическим получателем доходов для целей налогообложения, когда налоговые органы считают достаточным ограничиться констатацией того, что лицо не является фактическим получателем доходов. При этом налоговые органы обходятся без какого-либо правового обоснования и до-

²⁰ Федеральный закон от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 27.12.2018) «Уголовный кодекс Российской Федерации» // СЗ РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.

казывания своей позиции, а главное — без установления лица, которое является фактическим получателем дохода²¹. В результате налогоплательщики не понимают ни законных оснований, по которым они лишаются налоговых льгот, ни того, какие субъекты имеют право применять нормы о налоговых льготах, предусмотренные международными соглашениями об избежании двойного налогообложения, в каких случаях такие льготы применяются и какими доказательствами обосновывается право на них.

При оценке налоговых рисков налоговые органы учитывают прежде всего фактические обстоятельства экономической деятельности налогоплательщиков, их экономический смысл и детальную документальность. При этом налогоплательщик не всегда об этом знает и при этом присутствует. АИС «Налог-3» позволяет оценивать налоговые риски и без участия заинтересованного лица, о противоправном поведении которого делаются выводы. Это нарушает принцип гласности юридической ответственности.

Налогоплательщик, его законные и уполномоченные представители могут участвовать фактически в процедуре оценки рисков в рамках заседания комиссий по легализации налоговой базы и при рассмотрении вопросов о предоставлении мотивированных мнений в рамках налогового мониторинга.

Ситуация объясняется и усугубляется отсутствием надлежащих правовых основ риск-ориентированного подхода налогового контроля, а именно: правовой регламентации критериев оценки налоговых рисков в приказе ФНС России²² с разъяснением вопросов, возникающих при их применении, письмами ФНС России, которые носят нормативный характер. Налоговые риски и критерии их оценки устанавливаются на подзаконном уровне налоговой администрацией, на которую также возлагаются как правоприменительные, так и контрольные функции по их оценке. Однако налоговые риски и критерии их оценки являются определяющими для правового статуса налогоплательщика и существенных элементов юридического состава налогов, а в ст. 57 Конституции России предусмотрена обязанность уплаты только законно установленных налогов и сборов. При этом установить налог законом означает определить именно в законодательном акте о налогах и сборах все существенные элементы налогового обязательства и механизм его исполнения. В данном случае законодатель в НК даже не делегирует субъектам исполнительной власти соответствующих полномочий по определению перечня налоговых рисков и критериев их оценки;

отсутствием правовой определенности при установлении перечня налоговых рисков и критериев их оценки. Четкого перечня рисков и незы-

²¹ Письмо ФНС России от 28.04.2018 № СА-4-9/8285@ «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)» // URL: <https://www.nalog.ru> (дата обращения 24.12.2018)

²² Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // СПС КонсультантПлюс.

блемых критериев их оценки нет даже на уровне руководства ФНС России [Лукашева Е.А., 1973: 89–123, 246–287]. Это нивелирует применение риск-ориентированного подхода в налоговом контроле, подменяя его дискрецией или не имеющим предсказуемых правовых пределов административным усмотрением должностных лиц налоговых органов. В Приказе ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» указаны лишь общедоступные 12 критериев всех налоговых рисков. Эти критерии также обозначаются как «основные» для отбора налогоплательщиков с целью проведения в отношении них выездной налоговой проверки. Это косвенно свидетельствует о наличии необнародованного перечня налоговых рисков и критериев их оценки. Данный вывод подтверждает руководство ФНС России; в частности, в докладе в Совете Федерации о работе АСК «НДС-2» заместитель руководителя ФНС России Д.В. Егоров упоминает 84 критерия, на основании которых оценивается риск налогоплательщика [Егоров Д.В., 2015: 13].

Несмотря на кодификацию в НК налогового контроля, фактически применяются открытые перечни налоговых рисков и неопределенные критерии их оценки на основании приказов ФНС и многочисленных разъяснений в письмах ФНС как нормативного, так и индивидуального толкования. В письмах о налоговых рисках ФНС зачастую строит свою позицию на истолкованных ее руководством с неизменным антиуклонительным и пробюджетным подходом судебных актах по налоговым спорам и правовых позициях Конституционного Суда. Определенность и стабильность в этом вопросе отсутствует. Внедрение автоматизированных информационных систем агрегирования информации в оценку налоговых рисков органами налогового контроля только усугубляет ситуацию, так как алгоритмы отбора информации этими системами при реализации риск-ориентированного подхода в налоговом контроле не формализованы и не обнародованы. Сами системы совершенствуются в процессе их применения и предназначены для служебного пользования, за исключением открытых на интернет-сайте ФНС упомянутых ранее разделов «Прозрачный бизнес» или «Риски бизнеса: проверь себя и своего контрагента». При этом налоговые органы используют все возможности международного обмена налоговой информацией, межведомственного и внутриведомственного взаимодействия для обнаружения с целью последующей пробюджетной оценки налоговых рисков. Такая работа ведется непрерывно на основе данных АИС «Налог-3», данных учетной системы налогоплательщика при налоговом мониторинге, при запросах сведений без проведения налоговых проверок, на комиссиях по легализации налоговой базы, при каждой камеральной проверке налоговой декларации и выездной налоговой проверке.

Заключение

В создании понятной налогоплательщикам и иным участникам налоговых правоотношений и полезной стране системы риск-ориентированного подхода в налоговом контроле порой отсутствует заинтересованность публичной власти. Объясняется это укоренением в правосознании концепции всемогущего государства, которое может «при необходимости», исходя из целесообразности, действовать вне правового поля. Риск-ориентированный подход в налоговом контроле, без правовой регламентации которого налоговый комплаенс теряет смысл, зависит от политической и экономической конъюнктуры.

Только определение четких правовых критериев налоговых рисков и формализация в НК РФ подходов к их оценке с позиций гуманистической философии права и концепции законности создаст нормативно-правовую основу действенного механизма правового регулирования налогового комплаенса. Реализация такого механизма целиком и полностью будет зависеть от правовой политики и правосознания должностных лиц публичной администрации и судей, которые являются определяющими векторами в системе правоприменения.

Тенденция налоговых органов руководствоваться принципом бюджетной целесообразности при применении риск-ориентированного подхода в налоговом контроле, зачастую поддерживаемая судами, приводит к нивелированию базовых принципов права: приоритета прав и свобод человека и гражданина, законности, гласности (открытости), гуманизма. Это снижает уровень правовых и организационных гарантий реализации правового статуса налогоплательщика как личности в стране. Последствия таких тенденций были описаны Г.Ф. Шершеневичем в его публичной лекции 1897 г. «О чувстве законности» [Шершеневич Г.Ф., 2016: 449–471]: «Недостатки законодательства вместо того, чтобы обнаружиться явно в отдельных случаях, обращая на себя внимание общества, прессы, администрации, и вызвать соответствующие времени изменения в законодательстве, продолжают существовать и в тиши причинять несправедливые страдания. Вредное влияние указанной практики сказывается далее в том, что теряется в обществе всякая уверенность, какое же право действует — то ли, которое написано в законодательстве, или же то, которое применяют суды. При такой тенденции никто не может знать действующего права. Самый глубокий знаток законодательства не может дать никаких указаний обращающемуся к нему за советом, потому что все зависит от взгляда суда. Дать указания может не тот, кто знает законы, а тот, кто знает судей, их взгляды, направление. В одном суде устанавливается одна практика, в другом — другая. При перемене личного суда меняется и точка зрения на многие судебные вопросы.

Не нужно доказывать, насколько такая практика подрывает законный порядок, насколько она разрушает главную основу последнего — чувство законности населения».

В связи с этим ощущается необходимость переоценки социальной роли права в условиях развития информационного общества: сохраняется ли регулирующая роль права и регулятивная его функция в качестве основной, либо она становится обслуживающей. При этом только фактическое признание и обеспечение государством верховенства права с его регулирующей ролью, которая проявляется в реализации регулятивной функции, в условиях внедрения современных технологий во всех сферах жизнедеятельности, в частности, в налоговом контроле, позволит сформировать гражданское общество и обеспечить реализацию прав и свобод человека и гражданина.

В налоговом праве поддержание баланса публичных и частных интересов и укрепление доверия гражданского общества к институтам государства и права возможно только при установлении и закреплении бесспорных критериев оценки налоговых рисков как критериев противоправного поведения при реализации риск-ориентированного подхода в налоговом контроле. При этом важно обеспечить унифицированные подходы как налоговых органов, так и налогоплательщиков к пониманию, оценке этих рисков и к управлению ими. Всем заинтересованным субъектам налогового права и участникам налоговых правоотношений должна быть обеспечена возможность не только объективной оценки налоговых рисков, но и предотвращения их до возникновения налоговых правоотношений. Для этого в налоговом законодательстве должна быть четко определена унифицированная административная процедура как налоговых рулингов, т.е. получения мотивированных мнений налоговых органов, так и заключения соглашений с налоговыми органами о налоговых последствиях совершаемых налогоплательщиками деловых операций. Правовая регламентация такой административной процедуры должна обеспечивать ее полную определенность и возможность применения всеми без исключения налогоплательщиками, налоговыми агентами и финансовыми организациями в их взаимоотношениях с налоговыми органами.



Библиография

Алексеев С.С. Право: азбука — теория — философия: опыт комплексного исследования. М.: Статут, 1999. 711 с.

Аракелов С.А. Антиуклонительные нормы в международной практике. Новые законодательные инструменты по борьбе против уклонения от уплаты налогов в России // Закон. 2018. № 5. С. 109-115.

Витрук Н.В. Общая теория юридической ответственности. М.: Норма, 2009. 247 с.

Вольвач Д.В., Кадет А.В. Кто владеет информацией, владеет и налоговой базой // *Налоговед.* 2016. № 6. С. 15–25.

Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения. М.: Шаповалов, 2018. 1086 с.

Егоров Д.В. О практике ФНС России при внедрении риск-ориентированного подхода при осуществлении контрольно-надзорной деятельности // URL: <http://www.council.gov.ru/media/files/41d589309a50b0750aaa.pdf> (дата обращения 22.12.2017)

Зорькин В.Д. Право в цифровом мире // *Российская газета.* 2018. 30 мая. С. 1–4.

Лукашева Е.А. Социалистическое правосознание и законность. М.: Юридическая литература, 1973. 344 с.

Пепеляев С.Г. Об универсальном значении статей 3 и 17 НК РФ // *Налоговед.* 2018. № 9. С. 4–5.

Пепеляев С.Г. Ст. 54.1. — шаг к необходимости введения налогового комплаенса? // *Законодательство.* 2018. № 8. С. 5–9.

Соколов Д.В. Исторический и правовой генезис межведомственных налоговых комиссий // *Налоговед.* 2017. № 11. С. 43–50.

Шершеневич Г.Ф. О чувстве законности. Избранное. М.: Статут, 2016. С. 449–471.

Baker P. (2004) Book Review: “The Saving of Income Tax, Surtax and Death Duties” by J. More. *Gray’s Inn Tax Chambers Review*, vol. 4, no 1, p. 131 p.

Branham E. (2009) Closing the Tax Gap: Encouraging Voluntary Compliance Through Mass-Media Publication of High-Profile Tax Issues. *Hastings Law Journal*, no 60, p. 1507–1532.

Eckhoff R. (1996) Vom konfrontativen zum kooperativen Steuerstaat. *StuW*, no. 2, p. 107–122.

Lederman L. (2003) Tax Compliance and the Reformed IRS. *University of Kansas Law Review*, no 51, p. 971–974.

Pravo. Zhurnal Vysshey Shkoly Ekonomiki. 2019. No 1

Tax Compliance in Russia: Balance between Administrative Enforcement and Stimulating Measures



Elena V. Ovcharova

Senior Teacher, Faculty of Law, Moscow State Lomonosov University, Department of Public Finance, Candidate of Juridical Sciences. Address: 1 Leninskie Gory, Moscow 119991, Russian Federation. E-mail: oev975@yandex.ru



Abstract

The article is devoted to the examination of tax compliance as a system for preventing violations of tax legislation, on the one hand, assessing and managing tax risks, on the other hand. This approach to tax compliance allows for the examination of both: approaches, aimed at identifying violations of tax legislation, to the assessment of tax authorities' tax risks; and taxpayers whose goal is to optimize tax by lawful means. Tax compliance is analyzed as a system, simultaneously, of preventive and incentive measures

of administrative enforcement as well. The analysis of the system of such measures is constructed having regard to both their purposes and the grounds for their application, the method by which they secure legal order, and the content of the measures in question. This has allowed the author to identify shortcomings in the legal regulation and in the practice of applying the measures under consideration of administrative enforcement for violations of tax legislation, as well as to devise and to propose in the article methods for resolving these problems. In the article, a conclusion is reached concerning improper legal and organizational guarantees of the implementation of the legal status of a taxpayer, a tax agent or a credit institution owing to the absence in tax legislation of a defined and closed (i.e. exhaustive) list of tax risks and criteria for assessing them. Such a conclusion is made based on systemic legal research of the mechanism of the legal regulation of tax control, specific aspects of organizing it, and the structure and legal status of tax control in Russia. Preventive measures of tax compliance are examined as part of a system of measures of administrative enforcement together with preclusive, provisional, punitive and restorative administrative enforcement measures are applied for the violation of tax legislation. At the same time, advantageously for the improvement of tax compliance, the prospects are assessed for a transition from vertical to horizontal tax relationships, i.e. wide implementation of tax monitoring as a method of tax control and a gradual withdrawal from tax audits to the extent that the effectiveness increases of a risk-oriented approach in tax control. However, all this is possible only if the concept of lawfulness is unconditionally embedded in the mechanism of legal regulation of tax control, such concept presupposing that all constitutional principles of regulation of taxes and levies will be implemented in legal regulation and law enforcement practice.



Keywords

tax compliance; preventive measures; prevention; risk-oriented approach; tax risks; managing tax risks; tax control; incentive measures.

For citation: Ovcharova E.V. (2019) Tax Compliance in Russia: Balance between Administrative Enforcement and Stimulating Measures. *Pravo. Zhurnal Vyshey shkoly ekonomiki*, no 1, pp. 89–111 (in Russian)

DOI: 10.17-323/2072-8166.2019.1.89.11



References

- Alekseev S.S. (1999) [Law: Fundamentals, Theory, Philosophy]. Moscow: Statut, 711 p. (in Russian)
- Arakelov S.A. (2018) [New legislative instruments to tackle tax evasion in Russia]. *Zakon*, no 5, pp. 109–115 (in Russian)
- Baker P. (2004) Book Review: The Saving of Income Tax, Surtax and Death Duties by J. More. *Gray's Inn Tax Chambers Review*, vol. 4, no 1, p.131.
- Branham E. (2009) Closing the Tax Gap: Encouraging Voluntary Compliance Through Mass-Media Publication of High-Profile Tax Issues. *Hastings Law Journal*, no 60, pp. 1507–1532.
- Eckhoff R. (1996) Vom konfrontativen zum kooperativen Steuerstaat. *StuW*, no 2, p. 107–122 (in German)
- Egorov D.V. (2015) [Russian federal tax service on the risk oriented approach to perform oversight]. Available at: <http://www.council.gov.ru/media/files/41d589309a50b07-50aaa.pdf> (accessed 22.12. 2017)

- Gidirim V.A. (2018) [Fundamentals of international corporate taxation]. Moscow: Shapovalov, 1086 p. (in Russian)
- Lederman L. (2003) Tax Compliance and the Reformed IRS. *University of Kansas Law Review*, no 51, p. 971–974.
- Lukasheva E.A. (1973) [Socialist Legal Consciousness and Law]. Moscow: Yuridicheskaya literatura, 344 p. (in Russian)
- Pepelyaev S.G. (2018) [On the all-purpose nature of articles 3 and 17 in the RF Tax Code]. *Nalogoved*, no 9, pp. 4–5 (in Russian)
- Pepelyaev S.G. (2018) [Article 54.1 and a step towards tax compliance]. *Zakonodatelstvo*, no 8, pp. 5–9 (in Russian)
- Sokolov D.V. (2017) [Historical and legal genesis of tax commissions]. *Nalogoved*, no 11, pp. 43–50 (in Russian)
- Shershenevich G.F. (2016) [On the Sense of Legality]. Moscow: Statut, pp. 449–471 (in Russian)
- Vitruk N.V. (2009) [General Theory of Legal Liability]. Moscow: Norma, 247 p. (in Russian)
- Volvach D.V., Kadet A.V. (2016) [Master of information is master of tax base]. *Nalogoved*, no 6, pp. 15–25 (in Russian)
- Zor'kin V.D. (2018) [Law in digital world]. *Rossiyskaya gazeta*. May 30, pp.1–4 (in Russian)