

**Федеральное государственное бюджетное образовательное  
учреждение высшего образования  
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА  
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ  
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

**Левашенко А.Д., Коваль А.А.**

**Налоговый комплаенс как инструмент дерегулирования  
экономики**

**Москва 2020**

**Аннотация** В работе были проанализированы международные стандарты в сфере налогового комплаенса, практика стран ОЭСР и партнеров ОЭСР по применению и внедрению инструментов налогового комплаенса. Авторами проведен анализ нормативно-правовой базы России и зарубежных стран, преимущественно членов ОЭСР, на предмет использования инструментов налогового комплаенса и адаптации международной практики в России. Результатом работы стало формирование предложений по внедрению инструментов налогового комплаенса в России и определены ключевые приоритеты для совершенствования инструментов налогового комплаенса в России.

**Ключевые слова:** налоговый комплаенс, ОЭСР, процедуры должностной осмотрительности, совместный комплаенс, налоговый мониторинг.

Левашенко А.Д. – руководитель Центра Россия-ОЭСР Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Коваль А.А. – младший научный сотрудник Центра Россия-ОЭСР Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2020

## **Оглавление**

<b>1 ВВЕДЕНИЕ.....</b>	<b>4</b>
<b>2 Определение роли налогового комплаенса .....</b>	<b>6</b>
<b>3 Анализ стандартов ОЭСР в сфере налогового комплаенса .....</b>	<b>24</b>
<b>3 Анализ подходов государств-членов ОЭСР и партнеров Организации к развитию инструментов налогового комплаенса.....</b>	<b>40</b>
<b>4 Разработка предложений по внедрению инструментов налогового комплаенса в России</b>	<b>52</b>
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....</b>	<b>59</b>

## **1 ВВЕДЕНИЕ**

Налоговый комплаенс в самом широком смысле означает соответствие налоговым нормам закона, стандартам и установленным правилам. Если налогоплательщик внедрил налоговый комплаенс и может выявлять и сообщать о существенных рисках налоговой службе, роль контролирующего органа может быть сосредоточена на оценке системы мониторинга самого налогоплательщика, а не на детальном аудите всех его видов.

Системный подход к развитию налогового комплаенса заложен в Руководстве для многонациональных предприятий ОЭСР 2011 г. Руководство является первым и на сегодняшний день единственным комплексным международным инструментом корпоративной ответственности, охватывающим также и вопросы налогообложения. Руководство опирается на результаты работы ОЭСР в сфере налогов, в первую очередь на нормы Модельной налоговой конвенции ОЭСР. ОЭСР разработаны специальные инструменты, адресованные решению отдельных вопросов, связанных с соблюдением налоговых требований в соответствии с национальным законодательством и нормами международных налоговых соглашений.

Сегодня налоговый комплаенс является механизмом, направленным не только на обеспечение соблюдения норм налогового законодательства и пополнение бюджета, но и инструментом защиты прав налогоплательщиков за счет обеспечения баланса прав налогоплательщиков и новых подходов к налоговому администрированию, включая меры, принимаемые в соответствии с целями противодействия эрозии налоговой базы и вывода прибыли из-под налогообложения.

Налоговый комплаенс включает в себя комплекс мер, направленных на обеспечение соответствия налоговому законодательству. С учетом сложности налогового законодательства и существующих налоговых неопределённостей налогоплательщику фактически невозможно обеспечить полное соответствие налоговому законодательству в условиях отсутствия эффективного взаимодействия с налоговым органом. Поэтому сегодня акцент в оценке налогового комплаенса смешается с разговора о системе налогового контроля организации как таковой на обсуждение инструментов развития совместного налогового комплаенса, который

предполагает сотрудничество налогоплательщиков и налоговых органов, в т.ч. в отношении того, что касается совершенствования систем налогового контроля.

Для укрепления доверия со стороны налоговой службы, а также инвесторов и других заинтересованных сторон, которые должны быть уверены в отсутствии рисков возникновения претензий, связанных с нарушением национального налогового законодательства и международных налоговых стандартов, компаниям необходимо не только обеспечить организацию и осуществление внутреннего контроля в рамках осуществления своей деятельности и при формировании налоговой и финансовой отчетности, но и также принять налоговую политику, определяющую налоговую стратегию компании и определить механизмы сотрудничества с налоговыми органами, в том числе в формате горизонтальных программ налогового комплаенса (в России – налоговый мониторинг).

## **2 Определение роли налогового комплаенса**

ОЭСР определяет налоговый комплаенс как «степень, в которой налогоплательщик соблюдает (или не соблюдает) налоговые правила своей страны, например, декларируя доход, представляя декларацию и выплачивая налог своевременно». Налоговый комплаенс – элемент общей системы управления рисками. ОЭСР рассматривает его как стандарт компании, основанный на готовности добровольно раскрыть информацию налоговым органам.

Как подчеркивалось в отчете ОЭСР 2010 г., компаниям, которые стремятся соблюдать налоговые требования, необходимо иметь систему налогового контроля для управления своими налоговыми рисками как часть системы внутреннего контроля. Использование системы внутреннего контроля в отношении налогов обеспечит постоянное и актуальное представление бизнеса о его налоговых рисках и позволит предоставлять налоговому органу надежную информацию. Использование бизнесом системы внутреннего контроля в отношении налогов демонстрирует готовность прозрачно взаимодействовать с налоговой администрацией, которая должна ответить взаимностью, обеспечив повышенную и своевременную налоговую определенность.

С учетом того, что деятельность налогоплательщика контролируется со стороны налоговой администрации, он должен иметь возможность выявлять, документировать и сообщать о любых соответствующих налоговых рисках в налоговую администрацию при условии, что конкретные налоговые требования включены в систему внутреннего контроля. Эти конкретные налоговые требования иногда описываются в качестве системы налогового контроля (TCF), которая фокусируется на внутреннем контроле налоговых процессов.

Если налогоплательщик в состоянии обнаружить и сообщить о каком-либо значимом риске налоговому органу, роль контролирующего органа может быть сконцентрирована на оценке системы мониторинга самого налогоплательщика, а не на навязчивых проверках. Кроме того, в большинстве стран существуют кодексы корпоративного управления, в которых особое внимание уделяется внутреннему контролю, что требует от компаний постоянно контролировать свои риски. Кодекс корпоративного управления России, принятый в 2014 г., во многом соответствует Принципам корпоративного управления ОЭСР. Однако отдельные

его положения требуют модернизации с учетом развития положений Принципов и пересмотра Методологии их оценки в 2016 г. В частности, в Кодексе корпоративного управления России не отражена роль совета директоров в осуществлении функций надзора за финансовым управлением и стратегиями налогового планирования и др. Поэтому сегодня необходимо включить в Кодекс корпоративного управления положения, направленные на повышение устойчивости корпоративного управления с учетом обновления в 2016 г. Методологии оценки Принципов корпоративного управления ОЭСР.

Таким образом, налоговый комплаенс включает в себя комплекс мер, направленных на обеспечение соответствия налоговому законодательству. С учетом сложности налогового законодательства как на национальном уровне, так и на международном и существующих налоговых неопределённостей налогоплательщику фактически невозможно обеспечить 100-процентное соответствие налоговому законодательству в условиях отсутствия эффективного взаимодействия с налоговым органом, который в рамках осуществления контролирующих полномочий проводит оценку соответствия налогоплательщика налоговым требованиям. Поэтому сегодня акцент в оценке налогового комплаенса смещается с разговора о системе налогового контроля организации как таковой на обсуждение инструментов развития совместного налогового комплаенса, который предполагает сотрудничество налогоплательщиков и налоговых органов, в т.ч. в отношении того, что касается совершенствования систем налогового контроля.

Совместный комплаенс может быть определен как установление доверительных отношений сотрудничества между налогоплательщиками и налоговыми органами на основе добровольного соблюдения налогового законодательства, ведущее к уплате нужной суммы налога в нужное время. Как горизонтальный мониторинг, так и совместное соблюдение сокращают активные принудительные меры, что приводит к сдвигу в сторону большей саморегуляции.

Компания ЕY в вопроснике ОЭСР выделяла следующие ключевые характеристики для модели совместного соблюдения:

– профессионализм и компетентность - приверженность налоговой администрации построению позитивных и профессиональных отношений, которыми руководят компетентные лица;

- понимание и сотрудничество - признание того, что такие отношения основаны на понимании и сотрудничестве (но это не исключает разных взглядов по конкретным вопросам);
- конфиденциальность и усмотрение - формирование и соблюдение строгих правил в отношении конфиденциальности информации налогоплательщика и осуществление усмотрения при ведении дел налогоплательщиков;
- неотъемлемой угрозой для формирования взаимопонимания и сотрудничества является процесс проверки. Проверки могут привести к серьезным сбоям и стрессу для налогоплательщика и, как таковые, должны управляться с учетом всех вышеперечисленных особенностей.

Существуют доказательства преимуществ совместного соблюдения как для налогоплательщиков, так и для налоговых администраций: более быстрые ответы на вопросы, меньшая неопределенность в налоговых позициях, поскольку сомнительные налоговые вопросы будут решаться до представления отчетности, меньшее количество вопросов, подлежащих решению в суде, уменьшение потребности в длительных налоговых проверках и повышение правовой определенности и предсказуемости. В результате ожидается снижение административных расходов на налоговое администрирование и расходов на соблюдение требований для налогоплательщиков. Но были также опасения, что выгоды будут существенны только в близкой перспективе. Компании подвергают сомнению эффективность, если они сталкиваются с дополнительной нагрузкой. Означает ли совместный комплаенс, что налоговые администрации эффективно передают контроль тем, кого предполагается контролировать?

В России понятие «совместного комплаенса» не используется. Однако реализуется один из элементов совместного комплаенса – программа налогового мониторинга. Налоговый комплаенс как часть стандартов ответственного поведения. Совместный комплаенс предполагает следование не только букве, но и духу закона. В Кодексе практики налогообложения банков Великобритании от 9 декабря 2009 г. было включено следующее заявление: «Правительство ожидает, что банковские группы, их дочерние компании и их филиалы, работающие в Великобритании, будут соблюдать дух, а также букву налогового

законодательства, соблюдая и следуя намерениям парламента». Концепция «духа закона» была направлена на недопущение агрессивного налогового планирования, а также на определение обязательств в отношении прозрачности. Эта концепция получила международное признание после пересмотра в 2011 году Руководства ОЭСР для многонациональных предприятий.

ОЭСР много лет работает над развитием стандартов и инструментов для более сильной и справедливой экономики. Руководство для многонациональных предприятий является одним из этих стандартов. Руководство для МНК — это добровольный набор принципов и стандартов ответственного ведения бизнеса. Пересмотренное Руководство было принято 42 странами 25 мая 2011 года на 50-й ежегодной министерской встрече ОЭСР. Налоговое управление и соблюдение налоговых требований являются важными элементами более широкой системы управления рисками. Советы директоров должны принять стратегии управления налоговыми рисками, чтобы гарантировать, что финансовые, регуляторные и репутационные риски полностью определены и оценены. Обязательства бизнеса сотрудничать, быть прозрачным и соответствовать налогам должны быть отражены в его системах, структурах и политике управления рисками. Комплексная стратегия управления рисками, включающая в себя учет налоговых вопросов, позволит предприятию действовать в соответствии с законом, а также эффективно управлять налоговыми рисками. Руководство завершается главой о налогообложении, которая содержит следующее утверждение: «В частности, предприятия должны соблюдать как букву, так и дух налогового законодательства и нормативных актов стран, в которых они работают.

В России задача развития налогового комплаенса в контексте внедрения стандартов ответственного ведения бизнеса не зафиксирована, поскольку не поставлена общая цель внедрения стандартов ОЭСР по ответственному ведению бизнеса. В отличие от более чем 40 стран, в РФ нет комплексного плана, как помочь компаниям ввести подобные стандарты. Ценность таких национальных планов заключается в том, что они определяют виды стандартов, предусматривают стимулирующие меры и устанавливают приоритет компаний, такие стандарты внедривших, в получении, в частности, экспортных кредитов, участия в государственных закупках и т.д.

**Принципы совместного комплаенса.** Совместный комплаенс основывается на принципе: «уверенность в обмен на прозрачность». Это упреждающий подход, направленный на усиление соблюдения налогового законодательства до того, как налоговая отчетность будет предоставлена, а системы правового контроля начнут работать. Универсальной модели совместного комплаенса нет, однако есть 3 общие особенности:

1. Оценка риска: более сложные процедуры оценки риска позволяют идентифицировать налогоплательщиков, требующих более тщательного контроля со стороны налогового органа, и тех, кому можно доверять, чтобы они соответствовали требованиям и/или имели более простые деловые операции и, следовательно, требуют менее тщательного мониторинга;

2. Работа в режиме реального времени: модели совместного комплаенса обычно облегчают работу в режиме реального времени и позволяют избежать ожидания подачи налоговых деклараций с последующей проверкой, затяжными запросами информации и разрешением споров. Корпоративные налогоплательщики доводят налоговые вопросы до сведения налоговых органов по мере их возникновения, чтобы обсудить и, возможно, согласовать налоговую позицию и предотвратить ненужные запросы и споры;

3. Взаимопонимание: налоговые органы в рамках программ совместного комплаенса обычно выделяют ресурсы для повышения квалификации налоговых служащих, чтобы они были лучше подготовлены к пониманию сложностей и контекста работы крупных корпоративных налогоплательщиков и часто взаимодействовали с ними. В обмен на лучшее осознание налоговых последствий ожидается, что налогоплательщики будут прозрачны в своей деятельности.

**Расширенные (улучшенные) отношения и совместный комплаенс.** В исследовании ОЭСР 2008 г. «Роль налоговых посредников» был определен термин «расширенные отношения». Это отношения сотрудничества между налогоплательщиками и налоговыми органами, основанные на доверии. С 2008 г. многие налоговые органы внедрили подходы к комплаенсу, основанные на принципах, определенных в исследовании ОЭСР. Несмотря на то, что большинство принципов сохраняют свою актуальность, с течением времени возникли и новые проблемы. Одна из них – разработка стратегий управления рисками соблюдения

нормативно-правовых актов налоговыми органами, которые сосредоточены на эффективном улучшении комплаенса у налогоплательщиков. Развитие отношений сотрудничества с крупными компаниями теперь было включено в эти стратегии. Кроме того, системы налогового контроля стали ключевым инструментом раскрытия информации и прозрачности. Термин «расширенные отношения» также поднял вопросы о природе подхода и вызвал дискуссии по вопросам неравенства в налоговом режиме. Крупные налогоплательщики и налоговые органы были обеспокоены тем, что название «расширенные отношения» породило недопонимание, а в некоторых случаях подозрение в том, что концепция нарушает важные принципы, такие как равенство перед законом. На площадке ОЭСР представители налоговых органов пришли к пониманию того, что термин «совместный комплаенс» описывает концепцию наиболее точно, поскольку он не только описывает процесс сотрудничества, но и демонстрирует его цель как часть стратегии управления рисками соответствия нормативно-правовой базе налогового органа: соблюдение, ведущее к уплате правильной суммы налога в нужное время.

Еще в 2008 г. ОЭСР определила 7 ключевых составляющих, которые являются залогом сбалансированных отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками. Это взаимопонимание, основанное на коммерческой осведомленности, беспристрастности, пропорциональности, открытости через раскрытие информации, прозрачности и отзывчивости налоговых органов, а также раскрытии и прозрачности налогоплательщиков в их отношениях с налоговыми органами. ОЭСР подчеркивает, что крайне важно, чтобы налоговые органы хорошо понимали коммерческие факторы деятельности крупнейших налогоплательщиков. Например, ирландское подразделение по рассмотрению дел крупных налогоплательщиков сформировало отраслевые базисы, что способствует накоплению опыта и углублению знаний о проблемах отрасли, которые формируют определенное налоговое поведение. Налоговые органы внедряют модели совместного комплаенса в рамках своей стратегии управления рисками соответствия для улучшения поведения налогоплательщиков.

Практика внедрения стандартов совместного комплаенса в странах ОЭСР. На момент подготовки исследования ОЭСР 2008 г. программы расширенного взаимодействия налоговых органов с крупными налогоплательщиками

применялись в Ирландии, Нидерландах и США и уже разрабатывались в Австралии, Южной Африке и Великобритании. В настоящее время число таких программ существенно увеличилось.

Во многих странах программы совместного комплаенса были запущены в качестве пилотов, а только затем приобретали статус формально закрепленных программ. Преимущество пилотной программы заключается в том, что она позволяет довольно легко вносить изменения в первоначальный подход, и эти изменения помогают улучшить модель совместного комплаенса. Например, в Австрии пилотный проект программы горизонтального мониторинга с участием 10 компаний был запущен в 2011 г., а перерос в формально закрепленную программу 2014 г. В Дании пилотный проект был запущен в 2008 г., а формальная программа комплаенса – в 2012 г.

Модели совместного комплаенса в странах имеют ряд общих черт. Они основываются на принципах, которые являются ключевыми для расширенных (улучшенных) отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами. ОЭСР отмечает, что отношения между налоговыми органами и налогоплательщиками все еще должны быть подкреплены установленными законом обязательствами и гарантиями, которые применяются ко всем налогоплательщикам.

Подходы, основанные на совместном комплаенсе, лучше всего можно охарактеризовать как «прозрачность в обмен на определенность». Основанием для таких взаимоотношений является реализация совместного подхода к совершенствованию управления налоговыми рисками и общего соблюдения налоговых норм с преимуществами для обеих сторон. Не все страны вносят изменения в налоговое законодательства для реализации программ совместного комплаенса. Ключевое значение приобретает именно вопрос заключения соглашений с налогоплательщиками (например, как в случае с годовым соглашением о соблюдении в Австралии).

В Нидерландах налогоплательщики подписывают индивидуальное соглашение с налоговым органом, в котором изложены принципы горизонтального мониторинга и метод работы. В Испании совместный подход к соблюдению был изложен в Кодексе надлежащей налоговой практики, который был одобрен

Форумом крупных компаний в июле 2010 г. Этот форум был создан в июле 2009 г. и состоит из испанского налогового агентства и несколько десятков ведущих крупных компаний, работающих в 15 различных секторах экономики.

Изначально программы совместного комплаенса были адресованы ограниченному количеству участников, которые должны соответствовать определенным критериям. В большинстве стран подход к совместному комплаенсу предлагается для определенного класса налогоплательщиков, обычно определяемых набором объективных критериев, таких как размер и сложность. Так, например, пилотный проект Австрии был открыт только для предприятий с оборотом более 9 миллионов евро. Нидерланды стали первой страной, которая разработала и внедрила формальный подход к совместному комплаенсу для всех компаний: крупных предприятий и МСП. В большинстве случаев для участия в программе совместного комплаенса необходимо подать заявление. Но, например, в Сингапуре, налоговая служба IRAS должна пригласить крупных корпоративных налогоплательщиков присоединиться к программе совместного комплаенса ETR.

Некоторые страны прямо исключают возможность заключения соглашений о совместном комплаенсе с налогоплательщиками с высоким риском. Австралийская программа совместного комплаенса больше всего подходит для тех крупных предприятий, которые классифицируются как «ключевые налогоплательщики». Большинство крупнейших предприятий Австралии попадают в эту категорию. Компании с более высокими рисками, которые имеют неоднозначное с точки зрения комплаенса налоговое планирование, как правило, исключены. В этом отношении структура дифференциации рисков является ключевым фактором для оценки налогового риска крупных предприятий и определения интенсивности реагирования налоговых органов.

В Великобритании все налогоплательщики должны соблюдать установленные законом требования по раскрытию информации о схемах уклонения, которые они предлагают другим или планируют использовать самостоятельно. В США налогоплательщики добровольно подают заявки и принимаются в программу совместного комплаенса на основе критериев, которые включают в себя высокие ожидания прозрачного взаимодействия, основанного на принципах сотрудничества. В Нидерландах для участия в горизонтальном

мониторинге важно, чтобы налоговые проблемы прошлых лет были решены. Также должны быть соблюдены другие условия, например, об уровне контроля бизнеса над налоговыми процессами, прежде чем соглашение о комплаенсе может быть подписано. В Австрии нет правила обязательного раскрытия, но компании могут быть исключены из программы, если они не предоставлят всю необходимую информацию, такую как доступ к системе бухгалтерского учета, стратегические документы, касающиеся запланированных или реализованных изменений в организации, внутренней отчетности, документацию по трансферному ценообразованию и соглашения с иностранными налоговыми органами.

Международные программы совместного комплаенса. ОЭСР считает, что страны не должны ограничиваться национальными программами совместного комплаенса. Необходимо развитие трансграничных инструментов сотрудничества. Под многосторонним совместным комплаенсом ОЭСР понимается договоренность между налогоплательщиком и двумя или более налоговыми органами, в которой все стороны соглашаются применять принципы совместного комплаенса для управления налоговыми вопросами, представляющими общий интерес для всех сторон. Целью трансграничных отношений комплаенса является достижение практической определенности и снижение бремени соблюдения, связанного с международными сделками. Нидерланды и Великобритания стали первыми странами, которые установили совместные отношения в отношении комплаенса с крупным бизнесом, охватывающие различные юридические и налоговые вопросы, в отличие от многосторонних соглашений о ценообразовании, которые касаются только трансферного ценообразования. Сотрудничество налоговых органов привело к быстрому обмену информацией, быстрому решению проблем и предотвращению ненужных и длительных споров. Первая многосторонняя программа ОЭСР International Compliance Assurance Programme (ICAP), направленная на обеспечение совместного налогового комплаенса, была запущена в 2018 г. Подробная информация о программе ОЭСР ICAP представлена во втором разделе.

Управление спорами в рамках совместного комплаенса. Подходы к совместному комплаенсу в целом направлены на более быстрое разрешение споров. Раскрытие информации и прозрачность являются ключевыми для

разрешения споров. В этом отношении не имеет значения, является ли раскрытие обязательным или добровольным, если налогоплательщик и налоговый орган готовы разрешить спор. Для того, чтобы выполнить принцип равенства, очень важно продемонстрировать, что нет никаких различий с точки зрения равного суждения и обращения с налогоплательщиками внутри и вне программ совместного комплаенса. В странах (Австрии, Норвегии и др.) не применяются специальные договоренности по разрешению споров в рамках совместного комплаенса, которые не были бы применимы к налогоплательщикам в целом.

Плюсы и минусы совместного комплаенса. Модели совместного комплаенса предназначены для обеспечения следующих основных выгод для налоговых органов:

- Расширенные отношения: отношения с бизнесом, основанные на доверии, взаимопонимании, открытости и прозрачности;
- Понимание бизнеса: повышение коммерческой осведомленности налоговых инспекторов, регулярное обновление информации о текущих значимых событиях, влияющих на налогоплательщика, способность с достаточной уверенностью прогнозировать, какова будет позиция бизнеса в отношении вопросов налогообложения и др.;
- Управление рисками: возможность быстрее реагировать на возникающие риски, улучшенная оценка рисков для группы и прямой доступ к старшим руководителям совета директоров, а также к налоговым менеджерам в тех группах, которые влияют на решения, влияющие на налоговый риск;
- Предварительная уверенность: работа в режиме реального времени обеспечивает более быстрое решение проблем, позволяет избежать длительной переписки и ненужных судебных разбирательств, а также обеспечивает большую достоверность в отношении прогнозирования налоговой доходности;
- Снижение административного бремени: точная и своевременная подача налоговых деклараций и платежей, снижение административных расходов и общее увеличение суммы налога, выплачиваемой вовремя без споров;
- Лучший доступ к информации в реальном времени о коммерческих разработках, которые могут иметь большое значение для выработки политики;

- Лучшее использование ресурсов налоговых органов и направление квалифицированных ресурсов для более высоких рисков;
- Укрепление доверия к налоговой системе, честной игре органов доходов и бизнеса.

Ожидается, что основными преимуществами моделей совместного комплаенса для бизнеса станут:

- Расширенные отношения: отношения с налоговым органом, основанные на доверии, взаимопонимании, открытости и прозрачности, что приводит к снижению неопределенности в отношении налоговых позиций;
- Репутация: удовлетворение ожиданий общественности в отношении законности и справедливости;
- Управление рисками: способность лучше управлять налоговыми рисками посредством соглашений о совместном комплаенсе с налоговыми органами, способность с достаточной уверенностью прогнозировать позицию налогового органа по налоговым вопросам; лучшее понимание подхода и философии налогового органа; подход со стороны налогового органа, основанный на лучшем понимании бизнеса и признании различия между бизнес-ориентированными и налоговыми решениями;
- Возможность выделить проблемы с Налоговым кодексом или его администрированием;
- Предварительная уверенность: работа в режиме реального времени уменьшает неопределенность в отношении налоговых требований, обеспечивает более быстрое решение проблем и уменьшает необходимость в длительной переписке и судебных разбирательствах;
- Снижение административного бремени: снижение затрат на соблюдение требований; меньшее вмешательство в части контроля со стороны налогового органа, так как фокус контроля и правоприменения будет смешен в сторону тех, кто не придерживается высоких стандартов соответствия.

Однако эффективности внедрения программ совместного комплаенса препятствуют некоторые вызовы:

- Информирование о влиянии программы на налогоплательщиков. У налогоплательщиков, которые вступают в совместную программу комплаенса,

может сложиться впечатление, что это приведет к усилению внимания со стороны налоговых органов, в то время как некоторые налогоплательщики могут опасаться, что им будут уделять меньше внимания и поддержки благодаря предоставлению статуса «низкого риска», так как ресурсы налогового органа направляются на налогоплательщиков с высоким уровнем риска;

– Решение культурных проблем: программы совместного комплаенса требуют изменений в культуре и поведении как для налоговых органов, так и для бизнеса. Рабочие процессы и отношения должны измениться с работы в прошлые налоговые годы на реальное время, используя превентивный подход к решению проблем. Также должна быть решена проблема того, когда и где необходимо обучение персонала;

– Поддержание уровня контакта, необходимого для успешного установления отношений, создания атмосферы открытости и доверия. Это требует приверженности обеих сторон общим идеям, времени и ресурсам, особенно на начальных этапах. Хотя со временем модель должна снизить затраты на соблюдение требований как для налогоплательщиков, так и для органов по доходам, принятие первоначального обязательства в момент сокращения персонала для органа по доходам и экономических трудностей для бизнеса может быть затруднено. Когда программа запущена, необходимо уделять постоянное внимание правильному управлению временем.

Ключевое значение для совместного комплаенса играет эффективное управление рисками. Руководство по управлению рисками соответствия Европейской комиссии 2010 г. дает следующее определение управления комплаенс-рисками: «это систематический процесс, в котором налоговый орган делает обоснованный выбор, в отношении которого могут использоваться вмешательства для эффективной стимуляции соблюдения и предотвращения несоблюдения, основываясь на знаниях о поведении всех налогоплательщиков и имеющихся возможностях». Налоговые органы могут извлечь выгоду из управления комплаенс-рисками только если они различают области, которые представляют высокий риск, от областей, которые представляют низкий или незначительный риск, и реагируют и влияют на них соответственно. Стратегии

управления рисками соответствия должны также приносить пользу налогоплательщикам, которые хотят и могут их соблюдать.

Информационная записка Форума по налоговому администрированию 2010 г. «Понимание и влияние на соблюдение норм налогоплательщиков» способствовала достижению цели лучшего понимания природы управления рисками путем определения наиболее важных факторов, определяющих поведение отдельных налогоплательщиков в отношении вопросов комплаенса. Почему налогоплательщики соблюдают или не соблюдают налоговое законодательство — это важный вопрос для налоговых органов. Причины или мотивы, лежащие в основе поведения налогоплательщика, могут быть использованы в качестве отправной точки для соблюдения требований. Понимание поведения соблюдения требований налогоплательщиком, следовательно, имеет решающее значение для налоговых органов.

Налогоплательщики сравнивают ожидаемую прибыль от уклонения от уплаты налогов с потенциальными шансами быть пойманными и штрафами, налагаемыми при обнаружении фактов уклонения. Налоговые риски, связанные с крупными налогоплательщиками, редко связаны с уклонением от уплаты налогов; скорее они обычно возникают из совершенно законных шагов, предпринятых для минимизации налоговых обязательств. Тем не менее, есть некоторые общие черты, когда речь идет о понимании экономических факторов поведения. Некоторые стратегии налогового планирования в большей или меньшей степени полагаются на нераскрытие налоговых позиций, которые являются неопределенными и вряд ли будут приемлемыми для налогового органа, поскольку они рассматриваются как агрессивные.

Совместный комплаенс не предназначен для достижения альтернативных или более благоприятных налоговых результатов для налогоплательщика. Напротив, совместный комплаенс был разработан налоговыми органами как более эффективное средство достижения налогового соответствия. Цель обеспечения своевременной уплаты правильного налога является общей целью всех стратегий комплаенса, применяемых налоговыми органами.

Налоговый комплаенс является важным инструментом, направленным на минимизацию публично-правовых рисков: налоговых; отмывания денежных средств, полученных преступным путем; коррупционных.

Эффективный налоговый комплаенс возможен благодаря двум вещам:

1. автоматизации контрольно-надзорной деятельности, что позволяет налоговой службе осуществлять потранзакционный контроль. Концепция развития налогового мониторинга предполагает автоматизацию налогового контроля посредством удаленного запуска программы автоматического контроля в информационных системах плательщиков, к которым предоставляется доступ налоговым органам,

2. переходу на принципы совместного налогового комплаенса, что предполагает осуществление налоговой службой контроля за системой внутреннего контроля (СВК) налогоплательщика на основе совместно выработанных критериев оценки уровня зрелости СВК и согласованных критериев риска.

Создание эффективной системы налогового комплаенса способно существенно сократить возможные риски нарушения налогового законодательства за счет повышения эффективности контроля благодаря автоматизации контрольно-надзорной деятельности и выстраивания эффективных СВК, надежность которых подтверждается налоговой службой.

В настоящее время цифровые технологии могут быть важным решением в повышении эффективности налогового контроля и минимизации налоговых рисков. Яркими примерами использования цифровых технологий для налогового контроля в России становятся:

- Использование онлайн-касс: контрольно-кассовая техника, которая сегодня является воплощением технологии Интернета вещей, позволяет ФНС в автоматическом режиме получать информацию от продавцов товаров и услуг.
- Налоговый мониторинг. Выстраивание отношений между крупными налогоплательщиками за счет создания «витрины данных» или прямого доступа к ERP-системе.

Еще одно направление, целью которого является повышение транспарентности и упрощение налогового контроля, - переход на электронный

документооборот в бизнес отношениях. Недобросовестные предприниматели за счет выставления ложных счетов манипулируют суммами налоговых вычетов. Выставление ложных счетов происходит, когда бизнес подделывает счета. Это позволяет обманным способом формировать расходы для целей налогообложения, которые не были фактически понесены. ОЭСР отмечает, что хотя налоговый орган может проверить достоверность каждого счета, сравнив его с записями контрагента по сделке, это требует много времени и ресурсов.

Решение проблемы выставления ложных счетов требует перевода данных отношений в цифровой формат. ОЭСР отмечает, что, как правило, предприятия должны хранить записи о транзакциях с клиентами и выставлять счета клиентам в электронном или бумажном виде. Электронный счет-фактура документирует транзакцию в электронном формате. Электронная система выставления счетов должна иметь дополнительные функции для обеспечения целостности данных и идентификации личности автора. Это можно сделать, используя цифровую подпись, чтобы обеспечить подлинность счета и то, что он не был изменен после создания. Электронное выставление счетов будет наиболее эффективным, когда счета должны быть зарегистрированы или иным образом предоставлены налоговому органу. Обнаружение ложных данных в отношении налоговых вычетов может быть достигнуто путем автоматического сопоставления данных в отношении покупателя и продавца. В тех случаях, когда это осуществляется путем периодической передачи данных в режиме реального времени, налоговый орган значительно улучшает видимость своих налогоплательщиков и может эффективно выполнять аудит, проводить аналитику и осуществлять функции по возврату налогов.

Электронное выставление счетов-фактур было введено в ряде стран: Аргентина, Мексика, Бразилия, Колумбия, Коста-Рика, Италия, Китай, Перу и др. Электронное выставление счетов-фактур может иметь дополнительное преимущество в виде замены бумажных счетов-фактур, что устраняет необходимость распечатывать, отправлять и хранить их. Таким образом, стоит отметить, что обязательное использование электронных счетов получило наибольшее распространение в регионе Латинской Америки. Например, Аргентина использует обязательные электронные счета для определенных секторов с 2007

года. В 2016 г. использование электронных счетов стало обязательным для всех налогоплательщиков, зарегистрированных в целях НДС. Модель основана на «онлайн» авторизации документов. Это означает, что налогоплательщик после одобрения операции должен обратиться в налоговый орган для получения разрешения, чтобы документ считался счетом и имел налоговые последствия для третьих сторон. Информация проверяется в онлайн-режиме, и, если счет-фактура авторизован, ей присваивается код авторизации, а вся введенная информация хранится в базе данных налогового органа. Таким образом, налоговая инспекция получает информацию об эмитенте и получателе счета. Европейский Союз ввел стандартизированное требование электронного выставления счетов в сфере государственных закупок (Директива 2014/55 / EC).

Росфинмониторинг и ФНС осуществляют обмен информацией в рамках Соглашения о сотрудничестве и организации информационного взаимодействия Росфинмониторинга и ФНС от 15.10.2015 № 01-01-14/22440/ММВ-23-2/77, обеспечивая обмен по запросу. Однако в некоторых странах реализована модель прямого доступа подразделения финансовой разведки к данным налогового органа. Например, в Австралии Орган налогового администрирования имеет право доступа ко всем сведениям подразделения финансовой разведки. Прямой доступ к сведениям может осуществляться через защищенную онлайн связь для любых целей, направленных на облегчение администрирования в области налогового законодательства. Орган по контролю за налогами в Великобритании обладает прямым доступом к сообщениям о подозрительных операциях подразделения финансовой разведки. Такой доступ осуществляется через специализированный защищенный интернет-канал. Сообщения с повышенным уровнем конфиденциальности, например, о расследованиях, связанных с терроризмом, не предоставляются через такой канал, но могут быть получены по запросу. Представляется возможным рассмотреть создание условий прямого взаимного доступа ФНС и Росфинмониторинга в России. Хорошей практикой ФАТФ называет создание групп расследования потенциальных случаев отмывания денежных средств совместно с налоговыми службами.

ОЭСР рекомендует облегчить передачу сообщений налоговыми органами о случаях подозрения совершения тяжких преступлений (в том числе отмывания

денежных средств и финансирования терроризма), обнаруженных в результате осуществления налоговыми органами своей деятельности, в компетентные органы, а также рассмотреть вопрос включения в двусторонние налоговые договоры дополнительных формулировок в соответствии с п. 12.3 Комментариев к ст. 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, которая предусматривает «обмен налоговой информацией налоговых органов с другими правоохранительными и судебными органами по некоторым приоритетным вопросам (например, по вопросам борьбы с отмыванием денежных средств)». Постановление Правительства РФ от 24.02.2010 N 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» не предусматривает таких положений.

Минимизация коррупционных рисков. Развитие налогового комплаенса, в т.ч. в рамках программ налогового мониторинга, будет способствовать снижению коррупционных рисков, в т.ч. за счет устранения налоговых неопределенностей как инструмента давления на предпринимателей. Налоговый комплаенс и автоматизация контрольно-надзорной деятельности позволяют сократить налоговую неопределенность и налоговое усмотрение (дискрецию).

В праве понятие «свобода усмотрения», или «дискреционные полномочия» означает основанную на законе возможность должностного лица действовать по собственному усмотрению в пределах определенных законом полномочий. В доктрине дискреция также понимается как выбор решения, основанный на субъективном восприятии обстоятельств дела и субъективном толковании правовых норм. Правовая система любой страны предоставляет органам власти (в первую очередь исполнительной) некоторую свободу действий при принятии решений. Наличие такой свободы как в правовом регулировании, так и в правоприменительной деятельности необходимо для нормального функционирования права. Чрезмерная детализация правового регулирования и применение исключительно строгого, не допускающего усмотрения подхода к формулировке норм, приводит к тому, что в любой ситуации, прямо не предусмотренной законодателем и выходящей за рамки нормативных предписаний, правовые нормы фактически не могут быть применены и

законодательство оказывается неспособно функционировать. Любая публично-властная деятельность невозможна без определенного пространства свободного усмотрения должностных лиц. Многие административные процедуры и решения невозможно «автоматизировать» таким образом, чтобы исключить возможность усмотрения исполнителя. Более того, наличие дискреционных полномочий в ряде случаев выступает необходимым условием принятия обоснованного и справедливого решения.

Применительно к сфере налогообложения дискреция выполняет важную функцию по оптимизации применения норм права и их адаптации к конкретным условиям налогового администрирования. Иными словами, дискреция необходима, когда требуется гибко и оперативно реагировать на специфику отдельных ситуаций, юридических фактов и составов, правоотношений в целом. Дискреция в налоговом праве неизбежна, в том числе в силу лингвистической неопределенности законодательства и его различных интерпретаций заинтересованными лицами, а также в силу объективной невозможности охватить налоговыми нормами каждую ситуацию, требующую регламентации законом.

Вместе с тем, наличие дискреции в правовых нормах, особенно в тех случаях, когда такими нормами предполагается необоснованно широкое, произвольное усмотрение должностного лица, создают условия для коррупции. В отсутствие четко определенных границ и критериев усмотрения дискреционные полномочия становятся фактором, провоцирующим ненадлежащее (в том числе и коррупционное) поведение должностных лиц. Решение указанной проблемы лежит не в детализации налогового законодательства и/или установлении его буквальной интерпретации: такая детализация часто предоставляет налогоплательщикам возможности обходить законодательство посредством «креативного комплаенса». В качестве простейшего примера могут быть приведены заведения общественного питания, позиционирующие свою деятельность как «магазины розничной торговли». При буквальном толковании положений ст.164 НК РФ именно благодаря «креативному комплаенсу» (именованию деятельности как реализации продовольственных товаров, а не оказания услуг общественного питания) такие заведения платят НДС в размере 10% вместо предусмотренных для ресторанов, кафе и т.п. 18% НДС. Проблемы, связанные со свободой усмотрения в праве,

должны решаться посредством разработки и нормативного закрепления пределов и критериев такого усмотрения, а также автоматизации контрольно-надзорных полномочий налоговых органов.

### **3 Анализ стандартов ОЭСР в сфере налогового комплаенса**

ОЭСР является ведущей международной организацией, которая занимается вопросами налогообложения, включая аспекты обеспечения баланса прав и обязанностей налогоплательщиков.

ОЭСР выделяет несколько ключевых направлений для обеспечения сбалансированного подхода к правам и обязанностям налогоплательщиков:

- Выстраивание отношений с крупнейшими налогоплательщиками, основанных на доверии и взаимодействии;
- Влияние на поведение налогоплательщика за счет упреждающего вмешательства и формирования среды добровольного соблюдения.

ОЭСР и государства-члены Организации еще в конце XX века осознали, что налогоплательщики-представители крупного бизнеса качественно отличаются от других категорий налогоплательщиков; они вносят значительный вклад в налоговые поступления, собираемые в большинстве стран, и, следовательно, представляют значительный риск для эффективности налогового администрирования. Крупные предприятия, особенно многонациональные предприятия, также отличаются от других налогоплательщиков из-за их сложных операций и структуры. С конца 1990-х до 2000-х годов стало ясно, что необходимы новые стратегии управления крупными налогоплательщиками бизнеса; к 2005 году в некоторых странах стали появляться так называемые стратегии «совместного комплаенса».

Степень, в которой налогоплательщики соблюдают налоговое законодательство и избегают агрессивного налогового планирования и уклонения от уплаты налогов, является важным фактором в определении потоков государственных доходов и справедливости налоговой системы. Налоговая политика и то, как она применяется, влияют на степень комплаенса.

Комитет по налоговым вопросам ОЭСР перешел от того, чтобы быть в первую очередь органом налоговой политики, и теперь стал играть ключевую роль с точки зрения влияния на тенденции в налоговом администрировании, благодаря

ряду программ и продуктов, которые поддерживают страны ОЭСР и страны, не входящие в ОЭСР, участвующие в инициативах по улучшению соблюдения налогового законодательства – налогового комплаенса.

Все более важно обеспечить эффективную связь между лицами, определяющими налоговую политику, и людьми, занимающимися налоговым администрированием. Эти отношения важны для обеспечения того, чтобы развитие налоговой политики могло извлечь выгоду из опыта, который формируется в ходе администрирования налогового законодательства. Также важно, чтобы люди, занимающиеся налоговым администрированием, понимали обоснование, лежащее в основе конкретной налоговой политики.

Комитет по налоговым вопросам ОЭСР играет важную роль в поддержке программы налоговой политики и налогового администрирования в странах-членах и в странах, не входящих в ОЭСР. Традиционно Комитет концентрировал свои усилия в основном на сфере налоговой политики через ряд рабочих групп и через Форум по вредной налоговой практике. В частности, это способствовало достижению консенсуса между его странами-членами по международно признанным стандартам в ряде важных областей налогообложения, например, в отношении Модельной налоговой конвенции и Руководства по трансферному ценообразованию. В работе Комитета по налоговой политики по налоговому комплаенсу есть 6 основных направлений:

1. Предоставление руководства по политике и стратегиям, направленным на содействие добровольному комплаенсу. Это связано с проблемами при разработке налоговых систем и, в более общем плане, с мерами по снижению стимулов для несоответствующего поведения.

2. Определение международно-признанных правил игры для политик, которые имеют ограниченную актуальность, если нет высокой степени комплаенса, например руководящие принципы по налоговым соглашениям, по трансферному ценообразованию и другим аспектам налогообложения многонациональных предприятий и по сотрудничеству в борьбе с агрессивным налоговым планированием.

3. Противодействие схемам агрессивного налогового планирования и связанной с ним аналитической работы, в котором представлены программы

анализа рисков соответствия для многих стран ОЭСР и стран, не входящих в ОЭСР.

4. Изучение передового опыта в ряде областей налогового администрирования в рабочей программе Форума по налоговому администрированию и публикация отчетов и исследований. Эта работа включает анализ и отчеты о важных сегментах налогоплательщиков (например, банки и физические лица с высоким уровнем чистых активов) и о услугах налогоплательщикам, которые все чаще рассматриваются как средства обеспечения комплаенса.

5. Поддержка работы по контролю за соблюдением во многих странах посредством работы Глобального форума по прозрачности и обмену информацией, который помогает содействовать эффективному обмену информацией между всеми участвующими странами, включая бывшие налоговые убежища. В настоящее время эта работа сосредоточено в первую очередь на развитие инструментов автоматического обмена информацией.

6. Использование большей части опыта Комитета его вспомогательных органов в отношении практики соблюдения в странах, не входящих в ОЭСР, в рамках программы глобальных отношений ОЭСР.

Налоговый комплаенс является инструментом, направленным не только на обеспечение соблюдения норм налогового законодательства и пополнение бюджета, но и механизмом защиты прав налогоплательщиков за счет обеспечения баланса прав налогоплательщиков и новых подходов к налоговому администрированию, включая меры, принимаемые в соответствии с целями BEPS. При рассмотрении определений комплаенса еще в 1999 г. ОЭСР отметила необходимость разделить комплаенс на две ключевые категории:

1) Административный комплаенс (соблюдение административных правил подачи и своевременной оплаты, что некоторые из них будут включать в свои определения соответствие требованиям отчетности, процедурного соответствия или соответствия нормативным требованиям);

2) Технический комплаенс (т.е. налоги, рассчитанные в соответствии с техническими требованиями налогового законодательства, или налогоплательщики

платят свою долю налога в соответствии с положениями налогового законодательства.)

Защита прав налогоплательщиков строится на нескольких посылах, заключающихся в том, что важно понимать, что у налогоплательщиков есть не только обязанности, но и права. Необходимо создавать условия для развития налогового комплаенса и совершенствовать отношения между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Еще в 1990 г. ОЭСР в лице Комитета по налоговым вопросам подготовила документ «Права и обязанности налогоплательщиков – обзор правовой ситуации в странах ОЭСР», который стал отправной точкой для изменения подходов к оценке отношений между налоговыми администрациями и налогоплательщиками.

Многие страны определили основные права и обязанности в уставе налогоплательщика. Некоторые страны решили объединить меры, принятые для защиты налогоплательщиков, в «хартию налогоплательщиков» или «декларацию». В некоторых странах они приняли форму изложения общих принципов, которые должны регулировать отношения между налоговыми органами и налогоплательщиками. В других странах эти документы предоставляют более подробное руководство по правам налогоплательщиков на каждом этапе процесса оценки.

В 2003 г. было ОЭСР подготовлено практическое руководство по правам и обязанностям налогоплательщиков, в котором рекомендуется обеспечить принятие устава прав и обязанностей налогоплательщиков. В 2012 г. в Европейском союзе возникла идея создания Кодекса европейского налогоплательщика в рамках плана работы по недопущению налогового мошенничества и эрозии налоговой базы, первый проект Кодекса был представлен в 2013 г., а в 2016 г. документ стал доступен для широкой публики.

В настоящее время Форум налогового администрирования ОЭСР стремится обеспечить развитие подходов к налоговому администрированию за счет улучшения отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами на основании доверия и сотрудничества. Важным инструментом налогового комплаенса, по мнению ОЭСР, может быть стандартизация требований отчетности. Налоговые органы имеют доступ к налоговым и бухгалтерским записям

предприятий, чтобы проверять, выполняются ли налоговые обязательства предприятий. Поэтому возникает проблема того, что многонациональные предприятия обязаны соблюдать требования бухгалтерского учета во всех странах, где они работают. В связи с этим появилась необходимость международного сотрудничества путем обмена информацией, а также возможного и проведения многонационального аудита (реализация такой формы контроля стала возможна в 2018 г. благодаря программе ICAP).

С 2002 – 2003 года в рамках Форума по налоговому администрированию ОЭСР поставила задачу разработать глобальные стандарты обработки и регистрации данных, составляющих часть налоговой декларации, что обеспечивает гарантию для налоговых органов в виде предоставления более точных данных, а также снижает административные издержки для налоговых органов и бизнеса. [24] Поэтому в 2005 году ОЭСР выпустила «Руководство по налогам для бизнеса и бухгалтерское программное обеспечение». [25] Руководство содержит рекомендаций в отношении прикладного программного обеспечения, используемого для осуществления коммерческих и бухгалтерских записей, которые формируют и хранят налогоплательщики. Руководство ориентировано на разработчиков программного обеспечения, которые создают программное обеспечение многонациональных предприятий, а также МСП.

ОЭСР устанавливает следующие принципы для программных продуктов:

- 1) обеспечение эффективного контроля налоговой защиты в автоматизированных системах бухгалтерского учета;
- 2) обеспечение подготовки отчетов о налоговой проверке для подтверждения размера выручки путем регистрации хода, выполнения отдельных записей, возможность внесения поправок в постоянные данные, хранящиеся в мастер-файлах (то есть формирование аудиторского следа);
- 3) автоматизация налоговых проверок осуществляется в виде встроенных отчетов о ситуациях (exception report), которые позволяют пользователям проверять точность обработки;
- 4) создание стандартного файла аудита (файла налоговых проверок), который позволит неспециалистам извлекать и загружать соответствующие данные для проведения налоговых проверок;

- 5) программное обеспечение должно позволять пользователям подавать налоговые декларации в электронном виде;
- 6) архивные процедуры должны обеспечивать целостность и читабельность электронных записей по истечении длительного периода времени;
- 7) предоставление полной документации для пользователей программных продуктов.

ОЭСР рекомендует, чтобы перечисленные принципы учитывались при создании бухгалтерского ПО, так как это повысит точность обработки и учета бухгалтерских данных, что позволит предприятиям контролировать свою деятельность, защищать активы и контролировать прибыльность.

ОЭСР рекомендует правительствам через налоговые администрации принять меры для минимизации операционных издержек для налоговой системы и минимизировать расходы на соблюдение требований налогоплательщиков. Поэтому следует установить баланс между расходами, которые несет предприятие при соблюдении налогового законодательства, и расходами, которые несет налоговый орган при управлении системой. Проведение частых проверок и судебных преследований является дорогостоящим способом контроля за выполнением налоговых обязательств, поэтому большинство налоговых органов пытаются внедрять добровольное соблюдение (комплаенс), когда налогоплательщик поощряется к сотрудничеству и активному соблюдению налогового законодательства, что снижает затраты на администрирование налоговой системы. Добровольное соблюдение требований лучше всего обеспечивается, если налоговые требования интегрируются с существующими системами бухгалтерского учета и отчетности.

Крупные предприятия имеют больше возможностей для принятия добровольного подхода, однако МСП сталкиваются со значительными затратами на соблюдение требований законодательства и с трудностями с пониманием и соблюдением налоговых требований. МСП имеют меньше возможностей создавать, регистрировать и вести достоверную отчетность, а также предоставлять ее для проверки налоговыми и регулирующими органами в качестве неотъемлемой части их обычной деятельности может быть несколько ограничена, поэтому любое программное обеспечение должно снижать их затраты.

С развитием технического прогресса растет число устаревших операционных систем, форматов данных, вариантов резервного копирования и хранения файлов. Поэтому разработчикам рекомендуется обеспечить наличие в программном обеспечении полной документации, которую могут использовать налоговые органы для проведения проверок и пользователи. Кроме того, такие системы должны обеспечивать надежность за счет возможности проведения внутреннего контроля.

Внутренний контроль — это политика, процедуры, практика и организационные структуры, которые создаются предприятием для обеспечения разумного уровня уверенности в том, что бизнес-цели будут достигнуты, а также для снижения риска. Внутренний контроль должен быть разработан для выполнения превентивных, восстановительных и корректирующих функций (т.е. для предотвращения и исправления ошибок), чтобы обеспечить целостность записей. Внутренний контроль бывает общим — конкретные меры контроля, предназначенные для разных аспектов бухгалтерской информации. Внутренний контроль может включать различные контрольные процедуры: бухгалтерский контроль (связан с бухгалтерскими процессами), оперативный контроль (связан с ежедневным функционированием системы для обеспечения ее соответствия бизнес-целям), административный контроль (связан с оперативным повышением эффективности в функциональных областях) и др.

Что касается МСП, то многие механизмы внутреннего контроля, которые обычно применяются крупными предприятиями, могут оказаться непрактичными или неэффективными с точки зрения затрат для МСП. Поэтому достаточный уровень надежности и достоверности записей обеспечивается с использованием технологий к электронной записи, в том числе разработкой программного обеспечения со специфическими конструктивными особенностями, обеспечивающими сохранение целостности учетных записей и запись их изменения в случае необходимости.

Программное обеспечение бизнес-приложений должно создавать и затем сохранять извлекаемый аудиторский след, который фиксирует обработку записей от исходной информации или документов до окончательной записи в налоговых декларациях и в обратном порядке. Правила в отношении аудиторского следа

существует в требованиях Португалии, Норвегии и других стран и является обязательным для ПО. Также важно, чтобы любые изменения в налоговую информацию (включая идентификацию плательщика налогов) были зафиксированы в отдельном файле. Для косвенных налогов это, в частности, будет включать разнос сумм налога на счет, используемый для заполнения налоговой декларации. Преобразование электронных записей из одного формата в другой не должно приводить к какой-либо потере исходной информации.

Контрольные записи, хранящиеся в электронном виде, должны быть подтверждены соответствующими программными технологиями. Одним из результатов внутреннего контроля является создание набора надежных электронных записей. Надежная электронная запись — это запись, содержимому которой можно доверять как полному и точному представлению исходной записи. Для достижения соответствующего уровня доверия запись должна также демонстрировать достаточный уровень подлинности, целостности и пригодности. Подлинность происхождения и целостность записи может гарантироваться посредством, например, усовершенствованной электронной подписи.

Кроме того, все электронные исходные документы должны подлежать надлежащему контролю безопасности, как с точки зрения доступа, так и для предотвращения преднамеренных или ошибочных изменений или удалений. Так, например, некоторые предприятия отправляли и получали информацию о заказах и счетах по протоколу SMTP через специализированные SMTP-серверы, который позволяет обеспечить надежность записи.

Программы тестирования с использованием методов компьютерных налоговых проверок должны применяться в тех случаях, когда отчетность ведется в электронном виде. Налоговым органам следует рассмотреть вопрос о сотрудничестве с разработчиками, чтобы в том числе разработать предлагаемый набор существенных тестов, как для целей прямого, так и для косвенного налогообложения. Так, например, норвежский SAF-T является результатом сотрудничества между Норвежской налоговой администрацией, бизнесом Норвежским институтом общественных бухгалтеров, Бухгалтерского учета Норвегии и Конфедерации норвежских предприятий. Была создана совместная рабочая группа, в результате чего был разработан и адаптирован SAF-T.

Цель налоговой проверки заключается в получении достаточных доказательств для налоговой проверки в рамках процесса проверки, с тем чтобы иметь возможность сделать обоснованные выводы о том, соответствуют ли налоговые декларации национальному законодательству. Поэтому осуществляется проверка системы внутреннего контроля и входных данных, хранящихся в компьютеризированных системах бухгалтерского учета, с использованием компьютерных методов налоговых проверок.

Существует 3 варианта реализации Руководства ОЭСР по налогам для бизнеса и бухгалтерскому программному обеспечению: установление в рамках законодательства требований к бухгалтерскому ПО для удобства налоговых проверок; создание стандартов совместно с национальным органом по стандартизации; внедрение путем добровольного соглашения с заинтересованными сторонами бизнеса и т.д. Поскольку для реализации необходимо взаимодействие с различными заинтересованными сторонами, налоговым органам рекомендуется начать с плана осуществления, который может также включать двустороннее или многостороннее сотрудничество с другими налоговыми органами. ОЭСР дает следующие рекомендации налоговым органам:

1) Налоговым органам рекомендуется начать с плана реализации внедрения требований к бухгалтерскому программному обеспечению, который может включать двустороннее или многостороннее сотрудничество с другими налоговыми органами.

2) Результатом внедрения Руководство по налогам для бизнеса и бухгалтерскому программному обеспечению 2005 г. может стать создание систем сертификации программного обеспечения, отвечающих требованиям Руководства ОЭСР. В том числе такая сертификация может создаваться в сотрудничестве с несколькими странами.

3) Налоговым органам следует работать совместно с разработчиками программного обеспечения, бухгалтерскими организациями, чтобы внедрить Руководство ОЭСР 2005 года в пакеты бухгалтерского программного обеспечения, в частности, внедрить файл SAF-T (Стандартный Файл Аудита – Налоги), информация о котором будет представлена ниже.

4) Налоговым органам следует тестировать и оценивать программное обеспечение для бухгалтерского учета бизнеса, которое используется или будет использоваться большим числом предприятий.

5) Налоговые органы все чаще обращаются к налогоплательщикам с просьбой представлять декларации в электронном виде, что приводит к сокращению расходов налоговых администраций. Поэтому программное обеспечение должно иметь электронный механизм экспорта информации, необходимой для подготовки налоговых деклараций.

6) Так как у налогоплательщиков могут быть обязательства и перед другими государственными органами, например, торговыми департаментами или статистическими органами, то логично было бы создавать ПО, которое также поможет налогоплательщикам выполнять и другие обязательства. Поэтому налоговым органам следует работать с другими регулирующими органами, деловыми ассоциациями и бухгалтерскими органами в целях продвижения SAF-T для экспорта бухгалтерской информации.

7) Налоговым органам следует обсуждать с разработчиками возможности использования ПО не только на национальном уровне, но и на международном путем соответствия международным требованиям к совместимости. Поэтому налоговым органам рекомендуется сотрудничать с соответствующими государственными регулирующими органами, деловыми ассоциациями и другими организациями, такими как органы по стандартизации, для определения того, в какой степени можно внедрять международные стандарты.

8) Налоговым органам рекомендуется сотрудничать, чтобы системы бухгалтерского учета подходили как для целей прямого, так и для косвенного налогообложения.

Налоговые органы могут разработать четкий стандарт для повышения точности налоговых деклараций совместно с самими заинтересованными сторонами. Кроме того, необходимо инвестирование в совместимое программное обеспечение, которое позволит предприятиям тратить меньше времени и ресурсов на поддержание внутреннего контроля за налогообложением и снижать затраты на составление налоговых деклараций.

Налоговым органам рекомендуется осуществлять двустороннее или многостороннее сотрудничество с другими налоговыми органами для снижения различий в требованиях, существующих в разных юрисдикциях. Это также позволит разработчикам программного обеспечения адаптировать ПО к требованиям отдельных стран.

Для целей налогообложения в 20015 году ОЭСР был разработан специальный Стандартный файл аудита – Налоги (Standard Audit File – Tax, SAF-T) в целях проверки соблюдения налогового законодательства. SAF-T – это файл, содержащий надежно защищенные бухгалтерские данные, которые можно экспортить из системы бухгалтерского учета в течение определенного периода времени в различные форматы данных, а также экспортить данные для заполнения налоговой декларации. Бухгалтерские данные должны быть легко читаемые благодаря стандартизации формата SAF-T и могут быть использованы сотрудниками налогового органа для проверки соответствия налоговым требованиям.

В 2005 году ОЭСР разработала Руководство по SAF-T, которая является частью работы ОЭСР в рамках Оттавских рамочных условий налогообложения (Ottawa Taxation Framework Conditions) 1998 года. Работа ОЭСР направлена на принятие разработчиками программного обеспечения стандартов для продуктов, которые облегчают создание и ведение надежных и поддающихся проверке записей, которые могут содержать полное и точное представление информации, содержащейся в этих записях, что играет важную роль для налогообложения. Руководство по SAF-T было подготовлено в сотрудничестве с представителями правительств стран, бухгалтерами и проверяющими налоговыми органами, а также разработчиками программного обеспечения.

SAF-T был разработан в связи с тем, что технический прогресс и увеличение числа операционных систем, форматов данных, возможностей резервного копирования и хранения файлов делают передачу данных затруднительной. SAF-T разрабатывался таким образом, чтобы обеспечить проверяющим налоговым органам доступ к данным в легко читаемом формате для предметного тестирования системных средств управления и данных с использованием собственного программного обеспечения для налоговых проверок в рамках методологии, которая

также обеспечивает повышенную эффективность и производительность компьютерных налоговых проверок. SAF-T подходит для всех видов налогов (прямые и косвенные), которые формируются на основе бухгалтерских записей.

SAF-T основан на записях, которые можно найти в плане счетов главной книги (General Ledger Chart of Accounts), в которой содержатся все финансовые данные компании, а также на данных мастер-файла для клиентов и поставщиков, в деталях счетов-фактур, заказов, платежей и корректировок. SAF-T может быть представлен с использованием различных форматов файлов, однако он должен быть создан в формате данных, который отвечает потребностям проверяющих налоговых органов и широко используется во всем мире, так как стандартные форматы облегчают процессы автоматизации налоговых проверок.

Использование формата XML также предоставляет возможность для перехода к использованию XBRL-GL – стандарту обмена деловой информацией, который позволяет выражать с помощью семантических средств общие для участников рынка и регулирующих органов требования к представлению бизнес-отчетности.

Налоговые органы могут сами определять формат SAF-T, однако важно учитывать, что формат XBRL – GL используется чаще всего. Поэтому в стратегиях внедрения SAF-T налоговые органы должны учитывать форматы данных, которые позволяют автоматизировать налоговые проверки на национальном уровне, минимизируя потенциальные затраты предприятий, которые выходят на глобальные рынки, и которые будут вынуждены использовать глобальные открытые стандарты для бизнес - данных и финансовых данных, такие как XBRL – GL.

SAF-T предназначен для использования как МНК, так и МСП и проверяющими их налоговыми органами, хотя могут существовать практические различия в применении SAF-T в зависимости от размера предприятия, сложности системы бухгалтерского учета и объема используемых данных.

ОЭСР отмечает, что не для всех систем бухгалтерского учета необходимо будет вводить все поля в спецификацию SAF-T, потому что некоторая документация не используется компаниями, особенно МСП. Поэтому в SAF-T

могут содержаться только те элементы данных, которые обычно имеются в каждой системе.

Инспекторам налоговых органов, использующих стандартный файл аудита, по-прежнему необходимо будет иметь доступ для проверки оригинальных записей, хранящихся у компании. То есть использование SAF-T не отменяет требования к предприятиям вести бухгалтерский учет в соответствии с условиями, установленными налоговыми органами.

SAF-T был разработан на основе существующих общепринятых бизнес-данных и представляет механизм получения налоговых данных для использования в проверку. SAF-T может внедряться налоговыми органами на законодательном уровне, либо совместно с национальным органом по стандартизации, или на основе добровольного соглашения с заинтересованными сторонами бизнеса. В основном SAF-T использовался на добровольной основе, но со временем некоторые страны стали устанавливать требование его имплементации. Так произошло, например, в Норвегии, когда с 2017 года SAF-T применялся в качестве рекомендации налогового органа на добровольной основе, а с 2020 года стал обязательным. Налоговые органы могут начать с разработки плана осуществления, который может включать двустороннее или многостороннее сотрудничество с другими налоговыми органами.

ОЭСР дает следующие рекомендации для налоговых органов:

- 1) взаимодействовать с разработчиками бизнес-систем, чтобы включить SAF-T в пакеты бухгалтерского программного обеспечения;
- 2) следить за текущей работой и применением XBRL – GL для обеспечения более целостного подхода к автоматизации налоговых проверок;
- 3) разработать планы использования и внедрения SAF-T, которые могут включать двустороннее или многостороннее сотрудничество с другими налоговыми органами.

Стоит отметить, что ОЭСР также устанавливает требования к программному обеспечению, предназначенному для подготовки отчетов о налоговых проверках:

- 1) пользователь должен иметь возможность указать дату и диапазон значений любого сводного или подробного отчета о сделке;

- 2) критерии, используемые для подготовки отчета, должны быть частью самого отчета;
- 3) каждая отчетная транзакция должна содержать ссылку, позволяющую получить полную информацию о транзакции из системы;
- 4) любые постоянные данные (например, налоговая ставка), которые не могут постоянно сохраняться программным обеспечением, должны быть заменены записанным элементом данных, выполняющим эквивалентную функцию;
- 5) содержание отчета может быть распечатано, экспортировано или сохранено в электронном виде по запросу;
- 6) минимальные элементы данных, которые должны быть включены в отчеты о транзакциях: тип транзакции, идентификатор транзакции, дата транзакции, дата разноски проводки, номер счета поставщика или клиента или другая уникальная ссылка на транзакцию получателя или эмитента, валовая стоимость сделки.

Стоит отметить, в Руководстве и спецификации по бизнес- и бухгалтерскому программному обеспечению для налогового комплаенса 2010 года ОЭСР рекомендует внедрять систему аккредитации, через которую программное обеспечение может быть одобрено в качестве соответствующего для использования компаниями.

Налоговые органы или министерства финансов стран разрабатывают стандарты сертификации и аккредитации. Например, в Португалии в соответствии с Приказом Министерства финансов (Portaria n.o 160/2013), лица могут использовать ПО, которое было сертифицировано Налоговым и таможенным органом Португалии. Постановление № 293/2017 устанавливает правила сертификации в соответствии со стандартами SAF-T ОЭСР. Для прохождения сертификации разработчики должны подать запрос на проведение испытаний на соответствие на портале. Далее, проводится тестирование на соответствие. После получения запроса на проведение испытаний Налоговый и таможенный орган уведомляет производителя программы бухгалтерского учета в течение 30 дней с указанием элементов, необходимых для анализа и проведения испытаний. Далее проводятся тесты SAF-T и предоставляется валидационная печать, а сведения о программе публикуются на сайте. Налоговый орган может периодически

запрашивать файлы для дополнительной проверки. Валидационная печать действует в течение 24 месяцев с даты присвоения. Далее, производится по инициативе разработчика путем подачи заявления на обновление печати. Валидационная печать может быть отменена в случае нарушений или изменения требований для ПО, которые не выполняются разработчиками.

В целом в Португалии SAF-T применяется с 2008 года в соответствии с Приказом № 321 - A/2007 Налоговой и таможенной службы. SAF-T обязателен к использованию всеми налогоплательщиками, которые осуществляют коммерческую, промышленную или сельскохозяйственную деятельность и организовали бухгалтерский учет в электронной форме. Кроме того, в Португалии созданы системы сертификации бухгалтерского ПО, и одним условий для сертификации – сертифицированные программы должны экспортить XML-файл SAF-T. Люксембург с 1 января 2011 года ввел SAF-T, который называется «компьютеризированный аудиторский файл регистрации и администрирования доменов» (*Fichier Audit Informatisé Administration de l'enregistrement et des domaines*, FAIA). FAIA применяется к компаниям – резидентам, которые подпадают по местное регулирование в отношении бухгалтерских счетов. [32] FAIA учитывает стандарты SAF-T ОЭСР. Компании, могут не внедрять FAIA, если их доход менее 112 тыс. евро в год. В Норвегии по решению Министерства финансов SAF-T внедряется с 2020 года и обязателен для всех компаний, которые обязаны вести электронный бухгалтерский учет. При этом компании с годовым оборотом менее 5 млн норвежских крон (около 36 345 199 руб.), которые ведут бумажные счета, а также компании, которые платят упрощенный НДС с электронных услуг не обязаны внедрять SAF-T.

По данным с сайта ФНС, с 2018 года ФНС разрабатывает стандартный файл налогового аудита по налогу на прибыль организаций. В 2019 году внедрение SAF-T обсуждалось в рамках заседания Правительства. Планируется, что SAF-T будет работать в России с 2021 года.

Страны ОЭСР сегодня реализуют международную программу ICAP (International Compliance Assurance Programme). Она основана на принципах национальных совместных программ комплаенса, а также на общем наборе данных

в отчетности по каждому государству, которая будет доступна всем налоговым органам.

ICAP – добровольная программа для многосторонней совместной оценки налоговых рисков транснациональных корпораций, готовых открыто взаимодействовать с налоговыми органами по некоторым видам своей деятельности и операций. Она дает возможность обсуждать сложные налоговые вопросы в более дружественной атмосфере, чем в условиях проверок. В этом программа схожа с заключением соглашений о ценообразовании. ICAP дает компаниям уверенность в том, что налоговые органы будут рассматривать риск, оцененный в рамках программы, как низкий.

ОЭСР отмечает, что реализация подобных программ поможет сделать более определенными налоговые последствия для компаний, повысить эффективность оценки рисков трансферного ценообразования, уменьшить число споров и усовершенствовать комплаенс МНК. Инициатива возможна только при условии, что корпорации готовы обмениваться информацией с налоговыми органами участвующих юрисдикций. ОЭСР считает более предпочтительным, чтобы МНК загружали документы в защищенную виртуальную базу данных, к которой имеют доступ налоговые органы. В качестве альтернативы можно договориться о том, что МНК будут предоставлять документы в налоговое ведомство, которое в свою очередь станет обмениваться с другими юрисдикциями.

Пилотный проект ICAP был запущен в Вашингтоне в начале 2018 г. В нем приняли участие восемь налоговых служб – Австралии, Канады, Италии, Японии, Нидерландов, Испании, Великобритании и США, а также некоторые МНК со штаб-квартирами в этих странах. Вторая фаза проекта началась в марте 2019 г. Теперь в программе участвует и Россия. Программа основана на принципах национальных совместных программ комплаенса, а также на общем наборе данных в отчетности, которая будет доступна всем налоговым органам.

Второй пилотный проект ICAP (ICAP 2.0) был объявлен на пленарном заседании Форума ОЭСР по налоговому администрированию, которое состоялось в Чили, 26-28 марта 2019 года. Всего в ICAP 2.0 участвуют 19 юрисдикций: Австралия, Австрия, Бельгия, Канада, Дания, Финляндия, Франция, Германия,

Ирландия, Италия, Япония, Люксембург, Нидерланды, Норвегия, Польша, Россия, Испания, Великобритания и США.

МНК с материнской организацией в одной из этих юрисдикций, которые хотят обсудить возможное участие в ICAP 2.0, должны связаться с соответствующей налоговой администрацией до 30 июня 2019 года.

Среди основных преимуществ программы ICAP необходимо отметить следующее: ICAP 2.0 способствует большей транспарентности МНК и создает новые возможности для использования больших потоков информации для поддержки открытых отношений сотрудничества между налогоплательщиками и налоговыми администрациями, обеспечения путей к большему комфорту или определенности, а также более эффективного использования ресурсов. В рамках ICAP используются межстрановые отчеты СbC и другую соответствующую информацию для облегчения многосторонних взаимодействий между МНК и участвующими налоговыми администрациями.

### **3 Анализ подходов государств-членов ОЭСР и партнеров Организации к развитию инструментов налогового комплаенса.**

В рамках исследования была проанализирована практика применения инструментов налогового комплаенса следующих стран: Великобритания, Австралия, Франция, Нидерланды, Канада.

Великобритания. Формирование механизмов совместного налогового комплаенса в Великобритании началось в 2003 году, с началом реформы порядка налогового комплаенса для крупного бизнеса. В 2005 г. вследствие слияния Управления Великобритании по налогам и сборам и Службой Её Величества по таможне и акцизам была учреждена Налоговая и таможенная служба Ее Величества (HMRC) в соответствии с Законом об уполномоченных по налогам и таможенным пошлинам 2005 г. В 2006 году в HMRC была создана Служба по делам крупного бизнеса. С созданием данной службы начался процесс перехода к риск-ориентированному подходу в деятельности по налоговому надзору и переоценке процессов и процедур, связанных с взаимодействием между крупным бизнесом и HMRC. Была разработана и распространена среди крупных компаний система оценки налоговых рисков, предполагающая оценку компаний по шкале от 1 до 10 (10 – максимальное значение риска).

Одной из главных отличительных черт подхода HMRC к применению инструмента налоговых разъяснений является возможность налогоплательщика эффективно доносить свою позицию по спорным вопросам (в соответствии с принципом *audi alteram partem*), касающимся, например, допустимости той или иной транзакции с точки зрения налогового законодательства. Такая возможность создаёт для налогоплательщика инструмент, позволяющий отстаивать свою точку зрения в отношениях с налоговым органом и принимать эффективные с точки зрения налогоплательщика хозяйственные решения, при этом эффективно обсуждая с налоговым органом допустимость такой сделки и, следовательно, оставаясь при этом в правовом поле.

Модель совместного налогового комплаенса в Великобритании находится в неразрывной связи с системой управления рисками в налоговом комплаенсе, разработанной HMRC. В Политике HMRC по совместному комплаенсу 2017 года указано, что данный документ применяется как часть существующего подхода HMRC к описанному выше управлению рисками в отношении крупного бизнеса.

Также, HMRC рассматривает длящееся соответствие компании положениям Политики как индикатор поведения, снижающего риски, и наоборот. Участие налогоплательщика в совместном комплаенсе не предполагает заключения специальных соглашений с HMRC или принятия каких-либо документов, содержащих заявление о таком участии. Данный факт обусловлен тем, что процедуры оценки рисков для крупного бизнеса в Великобритании и, следовательно, возможность участия в совместном налоговом комплаенсе не зависят от волеизъявления налогоплательщика. При этом непринятие мер, предусмотренных институтом совместного налогового комплаенса, будет означать присвоение компании высокой категории риска и, как следствие, худших по сравнению с компаниями, которым присвоена низкая категория риска, условий налогового комплаенса. Политикой предусмотрено, что бизнес и HMRC будут демонстрировать проактивное поведение, направленное на установление профессиональных отношений сотрудничества, основанных на принципах прозрачности и оправданного доверия.

HMRC не публикует перечень компаний, участвующих в Business Risk Review, а следовательно, являющихся потенциальными субъектами совместного

комплаенса в Великобритании. Вместе с тем, в ходе работы по совершенствованию совместного комплаенса проводились консультации с заинтересованными сторонами, в числе которых были и крупные компании – такие, как British Telecommunications PLC, British-American Tobacco Limited, Costain Group PLC, Gazprom Marketing & Trading Ltd, Rolls-Royce PLC, Virgin, Vodafone и другие.

Для налогоплательщиков совместный налоговый комплаенс с HMRC означает снижение степени риска, присваиваемого компаниям HMRC. Это происходит потому, что поведение налогоплательщика в рамках совместного налогового комплаенса означает его соответствие некоторым критериям низкой категории риска (например, критерию открытости и прозрачности в отношениях с HMRC). Совместный налоговый комплаенс предполагает поддержку открытых и прозрачных отношений с HMRC, что также является одним из критериев низкой категории риска налогоплательщика.

При отнесении налогоплательщика к той или иной категории риска HMRC применяет подход, при котором соответствие компании набору критериев означает отнесение её к низкой категории риска. Более высокие категории присваиваются, если компания не соответствует части критериев. Так, для присвоения низкой категории риска требуется соответствие следующим критериям:

1. Клиент поддерживает открытые, прозрачные отношения с HMRC.
2. У клиента принята в форме документа налоговая стратегия, охватывающая все налоговые аспекты.
3. Налоговая стратегия регулярно пересматривается и при необходимости обновляется.
4. Клиент открыт для взаимодействия с HMRC в режиме реального времени по вопросам предоставления информации об управлении налоговыми комплаенс-рисками.
5. Клиент не вовлечен в налоговое планирование, за исключением необходимого для поддержания коммерческой активности. Клиент полностью раскрывает сведения о таком планировании, а также о любых правовых неопределённостях, возникающих при осуществлении транзакций.
6. Клиент не выстраивает транзакции таким образом, что они приводят к налоговым результатам, противоречащим планам законодателя.

7. Клиент прямо не вовлечён в неправомерную коммерческую деятельность и принимает меры по недопущению такой деятельности в своих цепочках поставок.

8. На клиента не налагались штрафы за подачу в налоговые органы недостоверных сведений.

Средняя категория риска присваивается в случае несоответствия налогоплательщика одному или двум критериям из перечня, средневысокая – двум или трём, высокая – четырём и более. При этом серьёзные нарушения по любому из критериев могут привести к присвоению более высокой категории риска даже при условии соблюдения остальных критериев.

Низкая категория риска предполагает проведение оценки налоговых рисков раз в три года, не проводится оценка налоговой отчетности, поданной за прошедшие три года, а текущая оценка отчетности проводится только в том случае, если это необходимо для поддержания статуса налогоплательщика с низким риском. Также, в отношении клиентов с низким риском не делаются информационные запросы, касающиеся уплаты налогов за прошедшие периоды. Кроме того, HMRC в рамках совместного налогового комплаенса ведёт открытый диалог с налогоплательщиком, оказывает поддержку в управлении налоговыми рисками, определяет специфические риски для того, чтобы избегать обширных проверок, и приоритизирует деятельность во взаимодействии с налогоплательщиками в сферах возникновения высоких рисков (*absolute risks*), неопределённости в вопросах налогообложения или коммерческой необходимости (*Commercial urgency*).

В свою очередь, для HMRC осуществление совместного налогового комплаенса означает, что крупный налогоплательщик ведёт деятельность открыто и прозрачно в вопросах принятия решений, управления и налогового планирования. Транзакции налогоплательщика структурируются в соответствии с его коммерческой и экономической активностью и не ведут к неправомерным налоговым результатам, о которых можно разумно предполагать, что они не противоречат намерениям законодателя. Кроме того, налогоплательщик всегда структурирует свои транзакции так, чтобы они не противоречили отношениям совместного комплаенса с HMRC. Помимо этого, налогоплательщик осуществляет

раскрытие информации вовремя и точно в соответствии с законом, а споры между HMRC и компанией разрешаются в соответствии с установленной HMRC Стратегией по урегулированию споров. В рамках данной Стратегии HMRC осуществляет урегулирование налоговых споров посредством установленных законодательством процедур гражданского процесса, как посредством достижения соглашения между сторонами, так и посредством судебных разбирательств. Стратегия применяется независимо от того, какой налог или обязанность в рамках налогового законодательства являются предметом спора. Таким образом HMRC создаёт стимулы для добровольного раскрытия крупнейшими налогоплательщиками информации, ведения диалога и взаимного сотрудничества в вопросах налогообложения.

Также, ОЭСР отмечает, что Великобритания установила отношения сотрудничества с Нидерландами по совместному кооперативному комплаенсу с крупным бизнесом. Результатом такого сотрудничества стал быстрый обмен информацией, оперативное разрешение возникающих проблем и предотвращение ненужных и затянутых споров. В доктрине подчёркивается необходимость применения международного подхода в части унификации требований к регулированию совместного налогового комплаенса. В отсутствие таких требований увеличивается нагрузка на международные компании в части обеспечения соответствия требованиям совместного комплаенса в разных юрисдикциях.

Правительство Великобритании неоднократно принимало хартии для того, чтобы предоставить обществу понятное руководство по вопросам того, что они могут ожидать от государства при предоставлении последним услуг. После слияния Главного налогового управления со Службой Великобритании по таможне и акцизам (HM Customs & Excise) в Налоговую и таможенную службу Её величества, в 2009 году Налоговой и таможенной службой Её величества (HMRC) была опубликована Хартия (Your Charter), в которой содержатся разъяснения о том, что налогоплательщик вправе ожидать от HMRC и какое поведение ожидается от налогоплательщиков. Хартия принята в соответствии со ст. 92 Закона о бюджете 2009 года и ст. 16А Закона об уполномоченных по налогам и сборам 2005 года (CRCA 2005). В январе 2016 года HMRC обновила Хартию, сократив её

содержание и сформулировав описания «прав» и «обязанностей» простым, понятным языком.

Австралия. Система совместного налогового комплаенса в Австралии состоит в заключении с крупнейшими налогоплательщиками, отвечающими определённым требованиям, соглашений, в соответствии с которыми налогоплательщик добровольно и регулярно предоставляет в налоговый орган сведения о своей деятельности и консультируется по поводу значимых сделок и по вопросам, которые могут стать предметом разногласий с налоговым органом, а налоговый орган в свою очередь обязуется принимать меры по выявлению и устранению налоговых рисков и возможных проблем налогоплательщика, связанных с налогообложением. В качестве инструментов обеспечения такого налогового комплаенса следует отметить следующие:

1. Детальная система оценки рисков нарушения налогоплательщиком законодательства в сфере налогов и сборов. Такая система подразумевает отнесение налогоплательщика к категории риска в зависимости от его поведения (свидетельствующего или нет о готовности осуществлять деятельность в соответствии с требованиями законодательства, принципами прозрачности, сотрудничества и т.п.), а также в зависимости от фактов допущения или недопущения налогоплательщиком правонарушений в прошлом, наличия принятых политик в сфере управления налоговыми рисками, внедрённых систем налогового управления и т.д. Внедрение такой системы важно, с одной стороны, для систематизации и дифференциации подходов налогового органа к взаимодействию с налогоплательщиками, за счет которых могут формироваться специализированные инструменты воздействия на крупнейшего налогоплательщика с учётом особенностей поведения и налоговых проблем, связанных со спецификой хозяйственной деятельности отдельно взятого налогоплательщика, а с другой – для учёта таких критериев, как поведение налогоплательщика, определённость и предсказуемость его взаимодействия с налоговыми органами и т.д.

2. Создание добровольного кодекса налоговой прозрачности. Такой кодекс представляет собой набор принципов и минимальных стандартов раскрытия налоговой информации для предприятий. Принятие такого кодекса позволит, с

одной стороны, сформировать рекомендации по созданию инструментов, необходимых для обеспечения налогоплательщиком добросовестного поведения в сфере формирования и подачи налоговой отчетности, своевременной уплаты налогов и т.п., а с другой – установить стандарты, выходящие за рамки формального соблюдения налогового законодательства, внедрение которых будет свидетельствовать о готовности налогоплательщика сотрудничать с налоговыми органами на условиях открытости и прозрачности, что, в свою очередь, позволит налоговым органам осуществлять правотворческую и правоприменительную (в том числе контрольно-надзорную) деятельность в условиях большей определённости относительно поведения отдельно взятых налогоплательщиков.

Оценка рисков и критерии для совместного комплаенса. В Австралии АТО проводит проверку налоговых рисков налогоплательщиков в текущем режиме и на основании таких проверок определяет организации, которые вправе стать участниками АСА. К таким налогоплательщикам относят крупные компании, обычно проявляющие проактивность во взаимодействии с АТО по проблемным вопросам, касающимся налогообложения, что позволяет АТО сотрудничать с такими налогоплательщиками для решения таких проблем. При этом у ключевых налогоплательщиков могут быть значительные проблемы, касающиеся, например, расхождений налоговой отчетности с экономическими результатами: ключевым в данном случае является возможность АТО обоснованно предполагать возможность позитивного сотрудничества с такими налогоплательщиками. Иными словами, австралийская система предполагает, что участником АСА может стать крупный налогоплательщик, который уже показывает добросовестное поведение или стремление к такому поведению, и АСА в таких обстоятельствах становится инструментом установления отношений сотрудничества между налогоплательщиком и АТО, в рамках которого могут совершенствоваться подходы к совместному решению возникающих налоговых проблем. В российском регулировании налогового мониторинга фактически единственным критерием допустимости осуществления такого мониторинга является отнесение налогоплательщика к крупнейшим. Данный факт в совокупности с описанным выше отсутствием понятных налогоплательщику выгод не создают условий, при которых налогоплательщик стремился бы осуществлять совместный налоговый

комплаенс с налоговыми органами, проявлять открытость и проактивность в вопросах раскрытия значимых для ФНС РФ сведений и т.д.

Нидерланды. В Нидерландах реализована формальная программа совместного комплаенса - «Горизонтальный мониторинг», которая была начата в 2005 г. с двух пилотных проектов. С тех пор программа была включена в более широкую стратегию управления рисками комплаенса. Модель совместного комплаенса была оценена в 2012 г. независимым правительственным комитетом и получила положительную оценку. В Нидерландах налогоплательщики подписывают индивидуальное соглашение о соответствии с налоговым органом, в котором изложены принципы горизонтального мониторинга и процесс / способ сотрудничества. Нидерланды являются первой страной, которая разработала и внедрила формальный подход к совместному комплаенсу для всех компаний: крупных предприятий и МСП. Тем не менее, налоговые органы и в других странах все чаще ищут способы применения принципов совместного соблюдения требований к МСП, признавая совершенно разные характеристики этого сегмента клиентов.

В 2010 г. в Нидерландах было подготовлено Руководство по горизонтальному мониторингу для среднего и крупного сегмента бизнеса. Горизонтальный мониторинг Нидерландов основан на предположении, что организация хочет задекларировать приемлемый доход. Это проявляется в совершенствовании системы внутреннего контроля, в частности элементов системы внутреннего контроля, связанных с налоговыми процессами, которые также называют «системой налогового контроля».

При горизонтальном мониторинге организация выражает намерение обеспечить прозрачность в отношении вопросов материального (налогового) характера, когда организация соглашается активно запрашивать предварительные консультации с налоговой службой Нидерландов. Развитие программ горизонтального мониторинга приводит к постоянному развитию и укреплению доверия между организацией, внешними специалистами и налоговой службой Нидерландов (NTCA).

Налоговая и таможенная администрация Нидерландов осуществляет обмен информацией о налоговых заключениях с другими странами: с 2016 г. в рамках

ОЭСР и с 2017 г. – в рамках ЕС. При этом по умолчанию передаются только общие сведения о сути заключений. Дополнительная информация, в том числе текст заключения, может быть передана стране по запросу. Предварительные разъяснения в Нидерландах могут осуществляться в форме консультаций или заключений (для международных компаний). Такие разъяснения даются по запросу заявителей – физических и юридических лиц и имеют целью создать правовую определенность у налогоплательщиков по конкретным вопросам. Такие разъяснения не носят нормативного характера и должны соответствовать налоговому законодательству, подзаконным актам, а также правоприменительной и судебной практике.

Канада. В Канаде можно выделить 4 основные группы лиц, в отношении которых действуют различные программы налогового администрирования: 1) международный и крупный бизнес с доходом более 250 миллионов долларов; 2) налогоплательщики с офшорными инвестициями или активами в другой стране; 3) малые и средние предприятия с доходами до 250 млн. долл. и 4) физические лица. Канадское налоговое агентство (Canada Revenue Agency, CRA). Сегодня CRA обеспечивает соблюдение Закона «О подоходном налоге» путем проведения разъяснений положений Закона и разрабатывает стратегии для определения того, какие налогоплательщики с большей вероятностью будут нарушать Закон о подоходном налоге.

Все корпорации с валовым доходом более 250 миллионов канадских долларов и их филиалы проходят ежегодную оценку рисков. Корпорации, оцениваемые как высоко рискованные, обычно проверяются ежегодно. Корпорации среднего размера (валовой доход от 20 до 250 млн канадских долларов) отбираются для проверки путем применения внутренней системы оценки рисков CRA. Небольшие корпорации с валовым доходом менее 20 миллионов канадских долларов выбираются для проверки соответствия или каким-либо ограниченным проверкам (то есть проверкам отдельных налоговых аспектов) путем анализа статистических данных и процесса проверки. В целом CRA тщательно проверяет налогоплательщиков с высоким уровнем риска и реже проверяет налогоплательщиков с низким уровнем риска.

Налогообложение крупных корпораций происходит на основе самооценки. Это значит, что лица самостоятельно рассчитывают свои налоги в конце года или в конце отчетного периода и подают налоговую декларацию в CRA вместе с любыми необходимыми платежами. Все корпорации должны подавать федеральные налоговые декларации в течение шести месяцев после окончания налогового года корпорации. Налоговые органы обязаны выдать уведомление об оценке в разумный срок после подачи налоговой декларации. Первоначальная оценка корпорации происходит путем изучения декларации о налоге на прибыль. В направляемом CRA уведомлении об оценке указываются любые внесенные изменения (например, исправление расхождений в любых перенесенных остатках).

Деятельность по комплаенсу бывает нескольких видов: проведение аудита бухгалтерских книг и записей налогоплательщика, проведение проверок отдельных позиций в декларации о подоходном налоге, например, в отношении конкретной суммы дохода, вычета. Поэтому после получения налогоплательщиком уведомления об оценке, происходит налоговый аудит, то есть более детальная проверка бухгалтерских книг и записей, чтобы выяснить, правильно ли были рассчитаны налоги. Рассматриваются источники и размеры полученных доходов, заявленные расходы и их подтверждение (например, квитанции). В конце аудита CRA либо подтверждает, что предыдущая оценка была правильной, или же необходимо оплатить дополнительные налоги, или же налогоплательщик имеет право на возмещение, если, например, была уплачена лишняя сумма по налогу. То есть происходит переоценка.

Налогообложение крупных корпораций происходит на основе самооценки. Это значит, что лица самостоятельно рассчитывают свои налоги в конце года или в конце отчетного периода и подают налоговую декларацию в CRA вместе с любыми необходимыми платежами. Все корпорации должны подавать федеральные налоговые декларации в течение шести месяцев после окончания налогового года корпорации. Налоговые органы обязаны выдать уведомление об оценке в разумный срок после подачи налоговой декларации. Первоначальная оценка корпорации происходит путем изучения декларации о налоге на прибыль. В направляемом CRA уведомлении об оценке указываются любые внесенные изменения (например, исправление расхождений в любых перенесенных остатках).

Деятельность по комплаенсу бывает нескольких видов: проведение аудита бухгалтерских книг и записей налогоплательщика, проведение проверок отдельных позиций в декларации о подоходном налоге, например, в отношении конкретной суммы дохода, вычета.

Поэтому после получения налогоплательщиком уведомления об оценке, происходит налоговый аудит, то есть более детальная проверка бухгалтерских книг и записей, чтобы выяснить, правильно ли были рассчитаны налоги. Рассматриваются источники и размеры полученных доходов, заявленные расходы и их подтверждение (например, квитанции). В конце аудита CRA либо подтверждает, что предыдущая оценка была правильной, или же необходимо оплатить дополнительные налоги, или же налогоплательщик имеет право на возмещение, если, например, была уплачена лишняя сумма по налогу. То есть происходит переоценка.

Переоценка налога, подлежащего уплате, может быть произведена в течение 4 лет с даты направления первоначального уведомления об оценке. Переоценка проводится как правило после подробного выездного аудита. Налогоплательщик, который не согласен с налоговой оценкой или переоценкой, может вправе подать апелляцию. Для этого налогоплательщик подает официальное уведомление о возражении в течение 90 дней с даты отправки налоговому органом уведомления об оценке или переоценке с указанием причин возражения и другой соответствующей информации. Крупные корпорации должны подавать более подробные уведомления о возражениях. CRA рассматривает уведомление о возражении и отменяет, исправляет или подтверждает его. Если налогоплательщик по-прежнему не согласен, то у него есть 90 дней, чтобы подать апелляцию на решение CRA в Налоговый суд Канады и, при необходимости, в Федеральный апелляционный суд и Верховный суд Канады.

В странах ОЭСР (например, во Франции, Великобритании) разрабатываются специальные Хартии, устанавливающие права и обязанности налогоплательщиков, стандарты поведения налогового органа. Во Франции действует Хартия прав и обязанностей проверяемого налогоплательщика (*Charte des droits et obligations du contribuable vérifié*), которая ежегодно обновляется. Хартия подлежит исполнению со стороны налоговых органов и имеет юридическое значение. Хартия является

юридическим документом, который устанавливает основные права налогоплательщика, которые должны соблюдаться в ходе налогового контроля, то есть Хартия является юридически обязательным документом для налоговой администрации (в соответствии со ст. 10 Книги налоговых процедур). Основная цель Хартии – информирование о гарантиях, которые предоставляются компания, а также физическим лицам в компания, в ходе процедур налогового контроля. До 2016 года Хартия прав и обязанностей проверяемого налогоплательщика прилагалась непосредственно к уведомлению о проверке, после 2016 года Хартия стала публиковаться на сайте Главного управления государственных финансов, однако налогоплательщик может потребовать направить Хартию лично в бумажном виде. Хартия подробно описывает налоговую проверку. Хартия описывает основные права налогоплательщика, сроки, процедуры, документы. Хартия не регулирует отношения налогоплательщика и налоговой администрации вне регламентированных проверок, то есть не осуществляется предпроверочный анализ.

В Хартии представлены различные проекты документов, а также разъясняется то, как изучать такие документы, как заполнять и т.д. Например, в Хартии представлена форма и описание уведомления о проверке (*l'avis de vérification*), в частности, указано, где найти координаты проверяющего, как определить, по каким вопросам будет проводиться налоговая проверка, в какие сроки, каким образом и т.д. Также, например, представлена форма запроса на разъяснение или обоснование доходов (*demande d'eclaircissements ou de justifications concernant vos revenus*), которая необходима, например, для объяснения источника доходов из-за рубежа или объяснения доходов всей семьи.

Правительство Великобритании неоднократно принимало хартии для того, чтобы предоставить обществу понятное руководство по вопросам того, что они могут ожидать от государства при предоставлении последним услуг. После слияния Главного налогового управления со Службой Великобритании по таможне и акцизам (HM Customs & Excise) в Налоговую и таможенную службу Её величества, в 2009 году Налоговой и таможенной службой Её величества (HMRC) была опубликована Хартия (*Your Charter*), в которой содержатся разъяснения о том, что налогоплательщик вправе ожидать от HMRC и какое поведение ожидается

от налогоплательщиков. Хартия принята в соответствии со ст. 92 Закона о бюджете 2009 года и ст. 16А Закона об уполномоченных по налогам и сборам 2005 года (CRCA 2005). В январе 2016 года HMRC обновила Хартию, сократив её содержание и сформулировав описания «прав» и «обязанностей» простым, понятным языком.

Хартией установлены стандарты поведения HMRC и налогоплательщиков. Хартия является основой для установления стандартов поведения служащих HMRC. Так, в Руководстве HMRC по составлению запросов 2016 года (обновлено в феврале 2020 года) содержатся общие правила поведения при взаимодействии с налогоплательщиком, основанные на Хартии. В частности, указано, что служащий при направлении информационных запросов и последующем общении с налогоплательщиком должен проявлять вежливость, предоставлять необходимые информационные материалы (factsheets), разъяснять налогоплательщику свои действия и права налогоплательщика, излагать свои предположения по поводу расчётов, не высказывать предположений о совершении налогоплательщиком правонарушений в отсутствие доказательств и т.д. Следует отметить, что ст. 92 Закона о бюджете 2009 года и ст. 16А CRCA 2005 не содержит норм, предполагающих установление Хартией правил, обязательных для налогоплательщиков. Согласно данным нормам, Хартия должна включать в себя стандарты поведения и ценности, которыми HMRC будет руководствоваться при взаимодействии с людьми в ходе исполнения должностных обязанностей. Исходя из изложенного, представляется, что положения Хартии об ожидаемом поведении со стороны налогоплательщиков носят исключительно рекомендательный характер.

#### **4 Разработка предложений по внедрению инструментов налогового комплаенса в России**

Налоговый комплаенс – это часть стандартов ответственного ведения бизнеса. В России сегодня (в отличие от стран ОЭСР) на государственном уровне не стоит задача развития стандартов ответственного поведения

Интерес бизнес-сообщества к понятию налогового комплаенса подтверждается Письмом ФНС от 17 января 2020 г. № ЕД-4-2/523@ «О комплаенсе и комплаенс-проекте», в котором ФНС придерживается формального толкования и

отмечает, что понятия комплаенса и комплаенс-проекта российским законодательством о налогах и сборах не предусмотрены. Вместе с тем, в силу пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ в перечень обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения входит выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа), и (или) выполнение налогоплательщиком мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга.

При этом выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных третьими лицами, в перечень обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, не входит. Стоит отметить, что кодекс налогоплательщика, который определяет права и обязанности как налогоплательщиков, так и налоговых органов в России отсутствует.

В том же письме ФНС от 17 января 2020 г отмечается, что в силу пп. 1 ст. 112 НК РФ перечень обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, не является исчерпывающим. В числе обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, ст. 112 НК РФ отнесены иные, не указанные в данной статье обстоятельства, которые могут быть признаны таковыми судом или налоговым органом, рассматривающим дело.

Все большее распространение в России получает применение инструмента предроверочного анализа. Он позволяет сократить число проверок и повысить их эффективность. Предроверочный анализ возможен благодаря автоматизации контрольно-надзорной деятельности ФНС, в т.ч. использования информационных систем (АИС Налог-3, АСК НДС). Система управления рисками строится на

основе анализа больших данных. Предпроверочный анализ не регламентирован законодательно. Налогоплательщики не понимают свои права и обязанности (Решение ФНС от 19.07.2018 ЕД-4-9/13936@: вопрос правомерности привлечения к ответственности за непредставление документов на требование налогового органа вне рамок проверки). Сегодня предпроверочный анализ в России не является полноценным элементом совместного комплаенса, так как носит односторонний, а не двусторонний характер. Необходимо определение прав и обязанностей как налогоплательщиков, так и налоговых органов в рамках предпроверочного анализа, создание стимулов для сотрудничества налогоплательщиков с ФНС.

Ключевым инструментом совместного налогового комплаенса в России является налоговый мониторинг. Налоговый мониторинг – это новая форма налогового контроля, которая заменяет традиционные проверки на онлайн-взаимодействие на основе удаленного доступа к информационным системам (ИС) налогоплательщика и его бухгалтерской и налоговой отчетности. Такой способ предоставления данных налоговому органу позволяет оперативно согласовывать с налоговым органом позицию по налогообложению планируемых и совершенных операций.

В качестве основных плюсов режима налогового мониторинга можно назвать: получение мотивированного мнения по совершенным и планируемым сделкам компании; отсутствие штрафов и пеней при выполнении мотивированного мнения; снижение количества исков по налоговым спорам и повышение вероятности досудебного урегулирования вопросов с ФНС; освобождение от камеральных и выездных налоговых проверок (за исключением случаев, прямо установленных НК РФ); минимизация персональной ответственности должностных лиц, в первую очередь работающих в госкомпаниях; сокращение объема истребуемых налоговыми органами документов.

С учетом некоторых опасений бизнеса в качестве минусов налогового мониторинга можно назвать следующие аспекты: полное раскрытие информации государственным органам; риски увеличения налоговых платежей; постоянный налоговый контроль; высокие требования к системе внутреннего контроля и автоматизации; необходимость изменения или внедрения новых ИТ-систем;

большие затраты на внедрение; неопределенность в подходах налоговых органов к проверке СВК и др.

В соответствии со ст. 105.26 НК РФ предмет налогового мониторинга – правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты налогов, сборов, страховых взносов, обязанность по уплате которых в соответствии с НК РФ возложена на организации. Предметом налогового мониторинга в отношении участника консолидированной группы налогоплательщиков также является правильность определения полученных им доходов и осуществленных расходов для целей исчисления и уплаты налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков, при этом правильность определения другими участниками такой группы полученных доходов и осуществленных расходов для целей исчисления и уплаты налога на прибыль организаций по группе, не являются предметом мониторинга.

Налоговый мониторинг реализуется в России с 2016 г. Число участников налогового мониторинга увеличилось в 14 раз за 4 года.

Ключевым инструментом совместного налогового комплаенса в России является налоговый мониторинг. Налоговый мониторинг – это новая форма налогового контроля, которая заменяет традиционные проверки на онлайн-взаимодействие на основе удаленного доступа к информационным системам (ИС) налогоплательщика и его бухгалтерской и налоговой отчетности. Такой способ предоставления данных налоговому органу позволяет оперативно согласовывать с налоговым органом позицию по налогообложению планируемых и совершенных операций. Налоговый мониторинг реализуется в России с 2016 г. Число участников налогового мониторинга увеличилось в 14 раз за 4 года.

Принята Концепция развития и функционирования в РФ системы налогового мониторинга (Распоряжение Правительства от 21 февраля 2020 г. N 381-р). В рамках Концепции планируется разработка и внедрение технологии стандартного файла налогового контроля для автоматизации контрольных процедур, выполняемых при проведении налогового мониторинга, в том числе по налогу на прибыль организаций, налогу на добычу полезных ископаемых, транспортному налогу, налогу на имущество организаций, земельному налогу. Стоит отметить, что в зарубежных странах SAF-T применяется не только для прямых налогов, но и для

косвенных (за исключением случаев упрощенной уплаты НДС для некоторых компаний). В рамках Концепции планируется внедрить требования к формату стандартного файла налогового контроля, включающему структурированный перечень показателей налоговой и бухгалтерской (финансовой) отчетностей, взаимосвязи с другими показателями, порядок их расчета, вычисления контрольных и предельных значений. Кроме того, планируется внедрение требований к формированию и выполнению автоматизированной программы проведения налогового мониторинга в информационных системах плательщиков, к которым предоставляется доступ налоговым органам, то есть планируется проводить тесты с помощью резидентных программ налоговых проверок (это один из вариантов тестирования, предложенный ОЭСР).

Планируется также утверждение требований к контролю хронологической последовательности и неизменности документов (информации), что отражает принципы ОЭСР надежности, неизменности информации при разработке ПО. Будут установлены требования к хранению результатов выполнения стандартного файла налогового контроля, порядку их представления в налоговые органы. В данном случае важно учесть возможности ПО по формированию налоговой декларации.

В концепции планируется разработка универсальных структурированных машиночитаемых форматов документов (информации) на основе открытых платформенно-независимых языков и стандартов, включая XML, XBRL, PDF/A, PDF/A-1, PDF/A-2, PDF/A-3 и другие, обеспечивающих автоматическое преобразование в «человекочитаемый» вид и визуализацию содержимого, в том числе визуализацию и автоматическую проверку сертификатов усиленной квалифицированной электронной подписи, используемых в документах. ОЭСР рекомендует использовать языки XML и XBRL, а также любые другие, которые позволяют представить информацию в читаемом виде.

Таким образом, Концепция закладывает основные требования ОЭСР к SAFT и бухгалтерскому ПО, однако упущены следующие моменты:

- 1) распространение стандартного файла налогового контроля на НДС;
- 2) вопрос архивных процедур, которые также должны обеспечивать целостность и читабельность электронных записей по истечении длительного

периода времени и позволять проверяющим налоговым органам извлекать записи по мере необходимости;

3) вопрос привлечения разработчиков, компаний, научное и профессиональное сообщество и другие заинтересованные стороны к разработке, как это рекомендует ОЭСР.

Ключевые проблемы, связанные с налоговым мониторингом. Участникам налогового мониторинга требуется существенная технологическая модернизация, где главное – отказ от «бумажных» форм в пользу электронного документооборота. ФНС не нужны ручные контрольные процедуры. Нужно только то, что осуществляется автоматически или автоматизировано. В СВК есть уровни зрелости. Они в основном связаны с регламентированием контроля внутри компаний, автоматизацией различных бизнес-процессов.

В налоговом мониторинге могут участвовать лишь крупнейшие налогоплательщики, обладающие установленными в п. 3 ст. 105.26 НК РФ качественными и количественными характеристиками. Это серьезно ограничивает субъектный состав.

Отсутствуют единые требования к сертификации систем налогового мониторинга. У компаний, которые уже инвестировали в проект автоматизации отчетности для участия в налоговом мониторинге, есть опасения потерять инвестиции, в случае если появится ограниченный набор сертифицированных решений, под который уже выстроенная система таких компаний не будет подходить.

Мотивированное мнение налогового органа представляет собой ненормативный акт, т.е. официальное разъяснение по запросу налогоплательщика. Несогласие налогоплательщика с мотивированным мнением может повлечь назначение выездную налоговую. Вместе с тем статус ненормативного акта лишает налогоплательщика возможности обжаловать мотивированное мнение непосредственно в суд. Также существует угроза фискального уклона при формулировании мотивированных мнений. Это продуцирует серьезные риски для бизнеса, когда компания под влиянием мотивированного мнения отказывается от выгодной трансакции и теряет прибыли и рынки сбыта. Существует угроза, когда

налогоплательщиков будут принуждать отказываться от правомерной налоговой оптимизации в направлении максимального достижения публичных интересов.

Важным направлением развития налогового сотрудничества в рамках ЕАЭС должно стать развитие инструментов налогового комплаенса. Договор о ЕАЭС определяет основные задачи стран Союза в отношении взимания косвенных налогов во внутренней торговле, устанавливая только самые общие задачи гармонизации налогообложения в государствах-членах. Сегодня сотрудничество государств-членов ЕАЭС в налоговой сфере в значительной степени ограничивается целями, которые обозначены в Договоре о ЕАЭС, которые не предусматривают, например, недопущения налоговой конкуренции между странами-членами Союза, необходимости установления минимально допустимой ставки налога на добавленную стоимость (НДС) для всех государств-членов и других важных положений, которые сегодня нашли свое отражение в законодательстве и практике Европейского союза.

Несомненно, создание условий, направленных на недопущение развития налоговой конкуренции между государствами-членами ЕАЭС, должно осуществляться с учетом стандартов Организации экономического сотрудничества и развития (далее - ОЭСР), которая играет ведущую роль в вопросах регулирования международного налогообложения, в т.ч. за счет реализации совместными усилиями с G20 Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения. План BEPS направлен на противодействие налоговым злоупотреблениям, в т.ч. с использованием льгот, заложенных в соглашениях об избежании двойного налогообложения, на совершенствование законодательства о контролируемых иностранных компаниях, на повышение налоговой транспарентности многонациональных компаний и др.

Обобщая вышеизложенное, необходимо назвать следующие ключевые приоритеты для совершенствования инструментов налогового комплаенса в России:

- Развитие налогового мониторинга в России на основе анализа программ совместного комплаенса стран ОЭСР (проверка соответствия налоговому законодательству проверенной третьей стороной, право на ошибку и пр.);

- Совершенствование системы оценки рисков в рамках налогового мониторинга (определение рисков для отдельных типов компаний / для отдельных отраслей, согласование карты рисков с компаниями и пр.);
- Разработка стандартов по налоговому комплаенсу для малых и средних компаний (индивидуальное сопровождение МСП, определение минимальных стандартов налогового комплаенса, развитие сотрудничества с посредниками – налоговыми консультантами и разработчиками ПО);
- Разработка стандартов оценки налоговых рисков клиентов для банков (на основе руководства Центробанка Нидерландов) и институтов развития (принципы ответственного финансирования для институтов развития БРИКС включают положения по налоговому комплаенсу);
- Реализация программ поддержки российских компаний в спорах с налоговыми за рубежом;
- Участие России в международных программах совместного комплаенса (реализация программы сотрудничества в ЕАЭС).

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

С учётом изменения подходов налогового администрирования в мире, развития трансграничного бизнеса и повышения цифровизации меняются и формы налогового контроля. Налоговый комплаенс должен определить систему индикаторов риска, которые будут лежать в основе работы налоговых органов, а также допустимые границы их проверок. Внедрение налогового комплаенса и участие бизнеса в налоговом мониторинге должно дать компании определенность в отношении последствий проведения налоговой проверки и налоговых последствий. Задача налогового комплаенса — это не тотальный налоговый контроль, а возможность для налогового органа эффективно прогнозировать налоговые нарушения. Также это возможность экономии финансовых и кадровых ресурсов и создание системы именно выборочной и объективно необходимой проверки. Развитие новых форм взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков в рамках налогового комплаенса ставит научную проблему формирования горизонтальных, партнёрских отношений, основанных на соглашении в сфере контроля, которая исторически характеризуется публичным характером и разными статусами органа, осуществляющего контроль, и объекта контроля. Основной

функцией налогового контроля, как это определяется в теории налогового права, является решение фискальных задач. Развитие налогового комплаенса предполагает отход от узкого понимания задач налогового контроля и акцент на развитие долгосрочных партнёрских отношений между органом и компаниями.