

Правовые проблемы российской концепции риск-ориентированного подхода в налоговой сфере

Аннотация. Риск-ориентированный подход, используемый российскими налоговыми органами для планирования контрольных мероприятий, содержит ряд недостатков, которые сокращают его эффективность в части стимулирования комплаенса. Стадии процесса оценки рисков находят отражение в различных правовых актах, не соединенных в какую-либо систему. Правовой механизм, созданный налоговыми органами на подзаконном уровне для оценки рисков, создает предпосылку для нарушения принципов законодательства о налогах и сборах. Этот дефект вызван отсутствием разграничения критериев риска, что порождает вмешательство контролирующих органов в хозяйственную деятельность подконтрольных лиц вне зависимости от соблюдения ими всех общеобязательных правил. Отсутствие требования соответствия контрольного мероприятия выявленному риску позволяет контролирующим органам без достаточного основания проводить обременительные для подконтрольных лиц проверки по всем налогам. Таким образом, правовая конструкция указанного подхода ориентирует правоприменительную практику налоговых органов на нарушение принципов нейтральности налогообложения и баланса частных и публичных интересов. На основе опыта налогового органа Соединенного Королевства (HMRC), который, как и российские налоговые органы, использует риск-ориентированный подход с 2007 г., автор выделяет основные направления развития данного подхода в России. Среди таких направлений, в частности, выделены: консолидация норм, регулирующих процесс применения риск-ориентированного подхода на всех стадиях, в единый нормативный правовой акт подзаконного уровня; устранение латентных критериев налогового риска и рамочное отражение в системе общедоступных критериев всех возможных факторов риска, выявляемых налоговым органом; создание гарантий, обеспечивающих защиту добросовестных лиц от проведения избыточных контрольных мероприятий.

Ключевые слова: комплаенс, механизм правового регулирования, налоговое администрирование, налоговый контроль, налоговый орган, налоговая проверка, оценка риска, риск-ориентированный подход, ФНС России, HMRC.

DOI: 10.17803/1994-1471.2019.101.4.055-061

© Тасалов К. А., 2019

* Тасалов Кирилл Артемьевич, магистр права по программе «Налоговое администрирование, налоговое консультирование и защита прав налогоплательщика», выпускник юридического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова
kirilltasalov@gmail.com
119991, Россия, г. Москва, Ленинские горы, д. 1, стр. 13

Концепция, позволяющая оценивать налоговые риски, осуществлять отбор лиц для последующего проведения контрольных мероприятий, а также определять оптимальный режим контроля в отношении них (далее — Концепция), является основополагающим элементом российской системы налогового контроля.

Указанная Концепция предопределяет правоприменительную практику контролирующих субъектов, в силу чего выявление дефектов ее правовой конструкции и их устранение представляют собой одно из ключевых направлений развития отечественного механизма правового регулирования в сфере налогового администрирования.

Вместе с тем анализ российской Концепции, внедрение и развитие которой началось с издания приказа Федеральной налоговой службы России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок»¹ (далее — приказ ФНС России), должен производиться с учетом передового опыта иностранных государств и рекомендаций международных организаций в условиях конкуренции России с другими государствами за приток инвестиций.

Основу российской Концепции составляют нормы, закрепленные в приказе ФНС России. Кроме того, различные аспекты деятельности налоговых органов по применению риск-ориентированного подхода освещены в письмах ФНС России² и не имеют достаточной детализации в нормативных правовых актах. Следует подчеркнуть, что в силу этого риск-ориентированный подход российских налоговых органов можно обозначить как Концепцию лишь условно, поскольку его применение обусловлено хаотичной совокупностью нормативных и ненормативных правовых актов.

Важно отметить, что отсутствие единого подзаконного акта ФНС России, регулирующего применение риск-ориентированного подхода,

и связанная с этим бессистемность норм, распределенных во множестве актов, представляет собой один из наиболее существенных дефектов российской Концепции, порождающий препятствие для ее совершенствования.

В развитых правовых системах, в частности в Соединенном Королевстве, развитие риск-ориентированного подхода основано на систематическом внесении изменений в единый нормативный правовой акт налогового органа.

Так, во внутреннем руководстве Департамента по управлению рисками налогового комплаенса³ неминистерского Департамента Правительства Ее Величества по налогам и таможенным пошлинам (англ. — HM Revenue & Customs, HMRC) консолидированы нормы, регулирующие все стадии применения риск-ориентированного подхода: сбора информации о подконтрольном лице для оценки его налогового риска; оценки налогового риска; определения контролирующим органом оптимального режима налогового контроля; взаимодействия налогового органа с подконтрольным лицом для оказания ему помощи в устранении причин, порождающих налоговый риск.

Примечательно, что стадийность объективно присуща процессу применения риск-ориентированного подхода и де-факто проявляется в практике российских контролирующих органов, несмотря на отсутствие выделения стадий на уровне нормативного правового акта.

Целями приказа ФНС России, введившего риск-ориентированный подход в планирование выездных проверок в Российской Федерации, являлись среди прочего повышение налоговой дисциплины налогоплательщиков; обеспечение роста доходов государства за счет увеличения числа налогоплательщиков, добровольно и в полном объеме исполняющих налоговые обязательства. В приказе ФНС России отмечалось, что налогоплательщик за счет открытости Концепции будет понимать, что от прозрачности

¹ Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // Документы и комментарии. 2007. № 12.

² Например: письма ФНС России от 03.06.2016 № ЕД-4-15/9933@ «Об оценке признаков риска СУР», от 26.01.2017 № ЕД-4-15/1281@ «О направлении разъяснений» (документы опубликованы не были, доступ из СПС «КонсультантПлюс»).

³ Compliance Handbook. HMRC Internal Manual. HM Revenue and Customs // H. M. Government. URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/compliance-handbook/> (дата обращения: 01.05.2018).

его деятельности, полноты исчисления и уплаты налогов в бюджет зависит возможность не включения в план выездных налоговых проверок.

Таким образом, стимулирование налогового комплаенса на основе прозрачности правового механизма оценки рисков представлено в качестве приоритета, достигаемого внедрением Концепции. Примечательно, что сходная цель закреплена и в нормативном правовом акте британского налогового органа⁴.

В то же время анализ правовой конструкции риск-ориентированного подхода, заложенного в приказе ФНС России, позволяет сделать вывод о том, что его положения прямо противоречат заявленной цели.

Рассматриваемый приказ содержит основные критерии налогового риска, которые должны учитываться как налоговыми органами, так и подконтрольными лицами, стремящимися обеспечить налоговый комплаенс.

Отметим, что в приказе ФНС России указаны лишь общедоступные критерии, которые также обозначаются как «основные» критерии для отбора, что косвенно свидетельствует о наличии закрытой для публичного доступа системы критериев риска. Этот вывод подтверждается сотрудниками ФНС России. Если в приказе ФНС России определены только 12 критериев риска в отношении всех налогов, то, например, в своем докладе о работе АСК «НДС» заместитель руководителя ФНС России Д. В. Егоров упоминает 84 критерия, на основании которых оценивается риск налогоплательщика⁵.

Д. М. Щекин отмечает связь «проявлений карательности налогового права» с особенностями субъектов, участвующих в организациях — объектах для потенциального контроля: правоприменительная практика различается для российских организаций с государственным или муниципальным участием, для частных российских организаций и для иностранного бизнеса в России⁶. Следует отметить, что ни один

из общедоступных критериев не указывает на такую взаимосвязь, существующую на практике.

Таким образом, устранение подконтрольным лицом критериев риска, лежащих в основе общедоступных критериев, перечисленных в приказе ФНС России, не исключает его отнесение субъектом налогового контроля к категории высокорисковых по критериям, отсутствующим в открытом доступе.

Представляется, что перечень критериев, находящихся в открытом доступе, должен охватывать все возможные критерии риска, рассматриваемые налоговым органом, хотя такой перечень и может иметь рамочный характер, что обеспечит налоговым органам сохранение достаточной дискреции. Не должны рассматриваться факторы, которые не имеют хотя бы косвенной связи ни с одним из общедоступных критериев. В противном случае снижается стимулирующая роль раскрытия критериев для обеспечения комплаенса: добросовестное лицо, опираясь на них, не может минимизировать свой налоговый риск.

Требование об использовании на практике только таких критериев, которые соответствуют отраженным в нормативном правовом акте ФНС России, не только повысит определенность правоприменительной практики, но и будет стимулировать налоговый орган к поддержанию Концепции в актуальном виде, отражению в системе общедоступных критериев рисков всех связанных с ними нововведений в законодательстве о налогах и сборах.

Кроме того, следует отметить, что зарубежный опыт показывает необходимость разделения критериев налогового риска на два типа⁷ — критериев, основанных на факторах экономической деятельности (далее — экономические критерии), и критериев налогового некомплаенса.

Примерами экономических критериев являются снижение суммы налога на прибыль к уплате вследствие сокращения прибыли в налоговый

⁴ Compliance Handbook. HMRC Internal Manual. HM Revenue and Customs.

⁵ См.: Егоров Д. В. О практике ФНС России при внедрении риск-ориентированного подхода при осуществлении контрольно-надзорной деятельности : доклад. М., 2015. С. 13. URL: <http://www.council.gov.ru/media/files/41d589309a50b0750aaa.pdf> (дата обращения: 22.12.2017).

⁶ Щекин Д. М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : Статут, 2007. С. 129-136.

⁷ Compliance Handbook. HMRC Internal Manual. HM Revenue and Customs.

период, наличие взаимозависимых лиц, имеющих резидентство в офшорных зонах. На основе выявления подобных критериев налоговый орган может предположить наличие нарушения и увеличить налоговый риск подконтрольного лица.

В то же время критерии налогового некомплаенса связаны наличием уже установленного ранее нарушения.

Разделение критериев на два типа обусловлено необходимостью разграничения правовых последствий, возникающих в связи с их выявлением. Если критерии некомплаенса позволяют налоговому органу при оценке риска непосредственно повысить налоговый риск подконтрольного лица, экономические критерии не должны учитываться напрямую⁸. Налоговый орган, определив наличие экономического критерия риска, должен сначала установить его связь с налоговым некомплаенсом, создать обоснование для предположения о том, что лицо могло допустить противоправное деяние.

Для этого налоговый орган запрашивает у подконтрольного лица необходимую информацию и пояснения к ней. Предоставление таких сведений не составляет обязанность подконтрольного лица и основывается на его собственной воле. Подконтрольное лицо может показать, что наличие экономических критериев риска в его случае не повлекло в действительности возникновение налогового риска, что выявление указанных критериев налоговым органом не свидетельствует о допущенных подконтрольным лицом нарушениях и что их наличие не повлекло некомплаенса.

После того как налоговый орган установил, что наличие экономических критериев не имеет связи с некомплаенсом, он более не может их учитывать при оценке риска лица.

Поэтому любая организация, деятельность которой связана даже со множеством экономических критериев риска, получает возможность сохранения низкого налогового риска и «иммунитет» к налоговым проверкам. Тем самым налоговый орган стимулирует добровольное сотрудничество подконтрольных лиц.

Необходимость подробного описания функционирования правового механизма, содержащегося в зарубежной концепции⁹, связана с тем, что в российской Концепции такой механизм отсутствует. Критерии налогового риска в ней соединены в совокупность без установления какого-либо разграничения между ними.

В результате указанного дефекта российские налоговые органы могут рассматривать экономические критерии риска отдельно от комплаенса подконтрольного лица, в силу чего создается возможность проведения контрольного мероприятия даже в отношении того лица, которое обеспечило налоговый комплаенс. Так, например, налоговый орган может провести проверку по причине недостаточно высокого уровня заработной платы, выплачиваемой подконтрольным лицом своим работникам.

Следует подчеркнуть, что в ст. 1 Закона РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»¹⁰ и п. 1 ст. 30 Налогового кодекса Российской Федерации¹¹ предмет контроля, осуществляемого налоговыми органами, охватывает следующие аспекты: соблюдение законодательства о налогах и сборах, правильность исчисления, полноту и своевременность уплаты и перечисления обязательных платежей в бюджетную систему страны.

В то же время рассмотренный дефект приказа ФНС России создает предпосылку для необоснованного расширения компетенции налоговых органов до осуществления контроля за хозяйственной деятельностью подконтрольных субъектов.

В силу обременительности выездной проверки по всем налогам для любого подконтрольного лица контролирующие органы получают инструмент воздействия, который может быть использован для понуждения подконтрольных лиц к увеличению размера заработной платы или иному изменению ими своей предпринимательской деятельности.

Подобные действия противоречат законодательству о налогах и сборах, однако позволяют увеличить налоговую базу и, следовательно, суммы налоговых поступлений в бюджеты

⁸ Compliance Handbook. HMRC Internal Manual. HM Revenue and Customs.

⁹ Compliance Handbook. HMRC Internal Manual. HM Revenue and Customs.

¹⁰ Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 15. Ст. 492.

¹¹ Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

бюджетной системы. Следует подчеркнуть, что передача налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов с 1 января 2017 г.¹² при наличии изложенного дефекта может дополнительно стимулировать контролирующие органы к ненадлежащему исполнению своих функций и задач, вмешательству в хозяйственную деятельность подконтрольных лиц.

Примечательно, что дефектность правовой конструкции рассматриваемого приказа ФНС России приводит к тому, что корректирование хозяйственной деятельности подконтрольным лицом необязательно влечет снижение налогового риска. Так, увеличение заработной платы под давлением со стороны представителей налогового органа увеличивает расходы организации и, следовательно, сокращает налоговую базу по налогу на прибыль либо создает убыток. В силу этого возникает новый экономический критерий риска, и налоговый орган сохраняет возможность проведения выездной проверки в отношении подконтрольного лица.

Таким образом, ни соблюдение подконтрольным лицом законодательства о налогах и сборах, ни выполнение им действий, направленных на устранение экономических критериев риска, не обеспечивает защиту от проведения в отношении него налоговых проверок.

Отметим, что правоприменительная практика выявила необходимость установления связи между экономическими критериями и налоговым комплаенсом для осуществления оценки риска.

Так, письмо ФНС России от 25.07.2017 № ЕД-4-15/14490@ «О работе комиссии по легализации налоговой базы и базы по страховым взносам»¹³ содержит описание действий, предпринимаемых для так называемой «легализации» налоговой базы.

Контролирующий орган на основании анализа имеющейся информации о финансово-хозяйственной деятельности подконтрольных субъектов осуществляет отбор лиц, в отношении

которых проводятся мероприятия по запросу информации и уточнению сведений на специально создаваемых для этой цели комиссиях. Сотрудники налогового органа формулируют рекомендации по устранению нарушений, допущенных при формировании налоговой базы, а также требования к таким рекомендациям.

Несмотря на то что подобные действия прямо не предусмотрены нормативными правовыми актами, они составляют процесс применения риск-ориентированного подхода. Указанная особенность подтверждает, что стадии в данном процессе следует выделять в силу их объективного наличия, безотносительно их отражения в нормативных актах, и что под российской Концепцией риск-ориентированного подхода следует понимать положения не только приказа ФНС России, но и ненормативных правовых актов.

Следует заимствовать зарубежный опыт в части соединения в едином нормативном правовом акте всех норм¹⁴, регулирующих применение риск-ориентированного подхода, — от стадии сбора информации о подконтрольном лице до определения оптимального режима налогового контроля в отношении такого лица, заканчивающегося на принятии решения о проведении проверки в отношении подконтрольного субъекта.

Более того, потребность в разработке такого консолидированного нормативного правового акта обусловлена необходимостью создания гарантий для подконтрольных субъектов, которые добровольно предоставляют в ходе процесса применения риск-ориентированного подхода всю необходимую информацию о своих действиях, доказывающую обеспечение ими налогового комплаенса.

Взаимодействие с налоговым органом, направленное на обеспечение налоговой прозрачности перед контролирующим субъектом, должно иметь эффект, имеющий сходство с правовыми последствиями установления режима налогового мониторинга в соответствии с нормами НК РФ.

¹² Федеральный закон от 03.07.2016 № 243-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» // СЗ РФ. 2016. № 27 (ч. I). Ст. 4176.

¹³ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

¹⁴ Compliance Handbook. HMRC Internal Manual. HM Revenue and Customs.

Так, например, низкорисковый статус подконтрольного лица за счет предоставления всех сведений налоговому органу должен полностью исключать возможность проведения выездной проверки на определенный период, а по его истечении предотвращать распространение на лицо какого-либо обременительного режима налогового контроля. Обеспечение подобной гарантии не может основываться на письмах и должно быть осуществлено посредством закрепления в нормативном акте.

Подобный акт позволит урегулировать процедуру запроса информации, направляемого сотрудниками налоговых органов, на предпроверочной стадии, четко артикулировать, что предоставление такой информации не является обязанностью подконтрольных лиц, но влияет на определяемый налоговым органом налоговый риск такого лица и позволяет его снизить по тем критериям, в связи с которыми направляется такой запрос.

В нормативном акте должно быть проведено разграничение режима налогового контроля, устанавливаемого исходя из выявления определенного риска. До тех пор пока сохраняется неопределенность относительно такой дифференциации, предполагающей защиту низкорисковых лиц от проведения выездных проверок, правовой механизм Концепции не может стимулировать обеспечение комплаенса и самостоятельное взаимодействие подконтрольного лица с контролирующим органом.

Более того, следует установить правило об обеспечении пропорциональности контрольного мероприятия, инициируемого налоговым органом, риску, который был им установлен. Пример подобного требования также можно найти при анализе зарубежного опыта¹⁵.

Без подобного ограничения налоговый орган при выявлении риска, например, по налогу на добавленную стоимость может инициировать проверку по налогу на прибыль, налогу на имущество организаций и т.д. Более того, при выявлении любого риска налоговый орган может инициировать выездную проверку по всем налогам, что нарушает баланс частных и публич-

ных интересов, снижает качество аналитической работы налоговых органов на предпроверочной стадии, а при проведении проверки отвлекает финансовые ресурсы налоговых органов на неэффективные мероприятия.

В заключение отметим, что, как подчеркивал С. С. Алексеев, содержание правового регулирования выражается в нескольких направлениях: в упорядочении и закреплении господствующих общественных отношений, в содействии развитию новых общественных отношений, а также в вытеснении определенных общественных отношений — в осуществлении охранительной функции¹⁶.

К настоящему времени функциональная направленность российской Концепции риск-ориентированного подхода избыточно смещена в сторону охранительной функции. Это смещение выражается в правовой неопределенности для подконтрольных лиц и сохранении широкой дискреции у контролирующих органов. Указанная направленность проявляется в использовании налоговыми органами критериев риска, отсутствующих в открытом доступе, что создает целую систему латентных критериев налогового риска. Наличие приоритета охранительной функции подтверждается и отсутствием каких-либо гарантий, защищающих подконтрольные лица от инициирования в отношении них избыточных мероприятий налогового контроля. Более того, значение, уделяемое осуществлению охранительной функции, настолько велико, что правовой механизм, заложенный в приказе ФНС России, расширяет полномочия налоговых органов до осуществления хозяйственного контроля и входит в прямое противоречие с нормами НК РФ.

В то же самое время стимулирование комплаенса должно основываться на других приоритетах — отражении в публичном доступе всей совокупности критериев риска, оцениваемых налоговыми органами, обеспечении гарантий для защиты добросовестных лиц от чрезмерного бремени контроля.

Зарубежный опыт показывает возможность создания контролирующим субъектом эффективного правового механизма оценки налоговых рисков, стимулирующего проактивное вза-

¹⁵ Compliance Handbook. HMRC Internal Manual. HM Revenue and Customs.

¹⁶ Алексеев С. С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. М. : Юрид. лит., 1966. С. 11.

имодействие подконтрольных лиц с налоговым органом и основанного на принципах открытости и прозрачности. Представляется, что российская Концепция должна развиваться в аналогичном направлении в условиях глобальной налоговой конкуренции с зарубежными странами.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Алексеев С. С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. — М. : Юрид. лит., 1966. — 188 с.
2. Егоров Д. В. О практике ФНС России при внедрении риск-ориентированного подхода при осуществлении контрольно-надзорной деятельности : доклад. — М., 2015. — 19 с. — URL: <http://www.council.gov.ru/media/files/41d589309a50b0750aaa.pdf>.
3. Щекин Д. М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Статут, 2007. — 236 с.

Материал поступил в редакцию 29 июня 2018 г.

LEGAL PROBLEMS OF THE RUSSIAN CONCEPT OF RISK-ORIENTED APPROACH IN THE AREA OF TAXATION

TASALOV Kirill Artemevich, LL.M in Tax Administration, Tax Consulting and Protection of Taxpayer Rights, Graduate of the Law Faculty of the Lomonosov Moscow State University
kirilltasalov@gmail.com
119991, Russia, Moscow, ul. Leninskie gory, d. 1, str. 3

Abstract. *A risk-oriented approach used by the Russian tax authorities for planning control activities contains a number of shortcomings that reduce its effectiveness in terms of encouraging compliance. The stages of the risk assessment process are reflected in various legal instruments that are not integrated into any system. The legal mechanism established by the tax authorities at the subordinate level to assess risks creates a prerequisite for violation of the principles of the taxes and fees legislation. This flaw is caused by the lack of differentiation of risk criteria, which leads to the intervention of regulatory authorities in the economic activities of controlled entities, regardless of their compliance with all mandatory rules. The absence of the requirement for compliance of the control activity with the identified risk allows the regulatory authorities to carry out inspections on all taxes without sufficient grounds, which is burdensome for the controlled entities. Thus, the legal structure of this approach encourages the tax authorities to employ the law enforcement practice violating the principles of neutrality of taxation and the balance of private and public interests. Based on the experience of the United Kingdom tax authority (HM Revenues & Customs) that, like the Russian tax authorities, has been using a risk-oriented approach since 2007, the author identifies the main directions of development of this approach in Russia. Among such areas, in particular, the author has highlighted: consolidation of the norms regulating the process of applying the risk-oriented approach at all stages into a single regulatory legal act of the subordinate level; elimination of latent criteria of tax risk and the framework reflection in the system of publicly available criteria of all possible risk factors identified by the tax authority; creation of guarantees ensuring protection of bona fide persons from excessive control measures.*

Keywords: *compliance, legal regulation mechanism, tax administration, tax control, tax authority, tax audit, risk assessment, risk-oriented approach, Federal Tax Service of the RF, HMRC.*

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Alekseev S. S. Mekhanizm pravovogo regulirovaniya v socialisticheskom gosudarstve. — M. : Yurid. lit., 1966. — 188 s.
2. Egorov D. V. O praktike FNS Rossii pri vnedrenii risk-orientirovannogo podhoda pri osushchestvlenii kontrol'no-nadzornoj deyatel'nosti : doklad. — M., 2015. — 19 s. — URL: <http://www.council.gov.ru/media/files/41d589309a50b0750aaa.pdf>.
3. Shchekin D. M. Nalogovye riski i tendencii razvitiya nalogovogo prava / pod red. S. G. Pepelyaeva. — M. : Statut, 2007. — 236 s.