

*УДК 343.73*

## **ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ ВНЕДРЕНИЯ СИСТЕМЫ НАЛОГОВОГО КОМПЛАЕНСА В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ**

*Кравченко Н. А.*

*Крымский филиал Российского государственного университета правосудия*

В статье рассматриваются проблемы правовой интерпретации налогового комплаенса и механизмы его внедрения в систему налогового администрирования в условиях цифровизации. Определено, что комплаенс-риски – это риски, возникающие при несоблюдении законодательных норм, и связанные с определением комплекса мер по оценке негативных последствий несвоевременного, неполного, не соответствующего выполнения требований регуляторов различных уровней. Проанализирована правомерность применения ФНС принципов оценки экономической целесообразности операций между налогоплательщиками и контрагентами, оценки налоговых рисков, проверки «недобросовестных контрагентов». Проведен анализ особенностей налогового законодательства в части применения риск-ориентированного подхода, как неотъемлемого этапа внедрения налогового комплаенса. Выделены проблемы и перспективы совершенствования налогового контроля в цифровую эпоху. Сделан вывод о необходимости реализации нормотворческих инициатив в части узаконивания процедуры налогового комплаенса как формы внутреннего контроля за соблюдением налогоплательщиками налогового законодательства и определения направлений государственного регулирования налоговых правоотношений по примеру внедрения системы антимонопольного комплаенса, утвержденного Федеральным законом «О защите конкуренции».

**Ключевые слова:** налоговый комплаенс, риск-ориентированный подход, налоговый контроль, налоговое администрирование, управление рисками, цифровизация.

Динамичность и непредсказуемость внешней среды, сложность структуры операционных, финансовых, инвестиционных процессов, необходимость действовать в рамках режима санкций и растущие риски кибер-мошенничества способствуют внедрению риск-ориентированного подхода и применению мер налогового комплаенса в налоговых правоотношениях.

Понятие риск-ориентированного подхода в системе налоговых проверок следует рассматривать как обеспечение принципа проведения налоговых проверок в отношении тех налогоплательщиков, риск нарушения налогового законодательства которых является потенциально высоким. Такой подход уменьшает вероятность применения со стороны контролирующих органов процедур налогового контроля к налогоплательщикам, которые добросовестно платят налоги, и снижает на них административное давление. Однако здесь важно, чтобы налогоплательщик точно понимал, какие именно критерии будет использовать ФНС при включении его в план налоговых проверок. Перечень критериев перечислен «Концепции системы планирования выездных налоговых проверок», утвержденной приказом ФНС от 30 мая 2007 г. N ММ-3-06/333@ [1]. В основу положен принцип оценки экономической целесообразности операций между налогоплательщиками и контрагентами, оценки налоговых рисков, проверки «недобросовестных контрагентов». Весомый фактор повышения результативности налоговых проверок – это наличие эффективной системы отбора налогоплательщиков.

Если проанализировать эволюцию риск-ориентированного подхода, то можно выделить несколько этапов его становления и внедрения в деятельность ФНС. До

2013 г. налоговые органы основывали свою работу на концепции планирования выездных проверок и проведении предпроверочного анализа. Следующим этапом был период внедрения концепции риск-нарушений в отношении операций по возмещению НДС и других налогов из бюджета. С 2015 г. используется риск-профиль налогоплательщика, включающий оценку операций налогоплательщиков с точки зрения 78 критериев [1]. Следующие новации коснулись риск-анализа контрагентов и бизнес-окружения, построенного принципу восстановления всей цепочки бизнес-партнеров с целью выявления схем сокрытия прибыли. И последняя тенденция – это оценка склонности к риску, подразумевающая выборку налогоплательщиков по критериям осуществления высокорисковых операций.

Именно цифровые технологии позволяют ФНС аккумулировать метаданные, полученные через систему онлайн касс, реестры, система автоматического обмена информацией о финансовых счетах, в том числе с использованием технологии блокчейн, и автоматически анализировать их с целью выявления рискованных операций. Налоговый риск в данном контексте – это вероятность потери бюджетных поступлений вследствие нарушения налогового и валютного законодательства. Знание, понимание и единообразное толкование регуляторами финансовой системы тех критериев, по которым налогоплательщики могут быть отнесены к рискованным и может обеспечить внедрение система налогового комплаенса.

Compliance (пер. с англ. «соблюдение») с одной стороны может означать систематические действия ответственных субъектов по обеспечению соблюдения законодательства, определенных норм, требований, правил в конкретной области, а с другой стороны – процесс управления, включающий комплекс мер по урегулированию различных рискованных ситуаций. Международная ассоциация комплаенса (International Compliance Association) определяет понятие «комплаенс» как способность действовать в соответствии с законом, сводом правил и норм или установленных требований и внутренних процедур [2]. COMPLIANCE – это обязанность субъекта обеспечивать соблюдение норм законодательства, правил и иных требований путем разработки и соблюдения определенных внутренних стратегий и процедур.

Термин «комплаенс», который чаще всего используется в области бизнес-администрирования и права, зародился в финансовой системе США в 1970-х и имел первоначально отношение к корпоративной этике и антикоррупционному поведению. Речь идет о дополнительном жестком регулировании со стороны государства бизнес-субъектов, не только и не столько путем законотворческой деятельности, а скорее путем установления правил и норм корпоративного поведения и этики, ведения финансовой отчетности, противодействия коррупции. Иными словами, комплаенс подразумевает меры государственного воздействия на незаконные действия со стороны хозяйствующих субъектов.

Концепция «комплаенса» в финансовом секторе, официально появилась в 2005 г. после опубликования Базельским комитетом по банковскому надзору при Банке международных расчетов (англ. Basel Committee on Banking Supervision of the Bank for International Settlements) документа «Комплаенс и функция комплаенса в банках» [3], в котором были закреплены основные принципы комплаенса и «Хартии Банка международных расчетов», где были впервые обозначены критерии соблюдения банковского комплаенса: такая организация управления банком, при которой и банковское учреждение, и его сотрудники соблюдают установленные законы, пра-

вила и стандарты, включая этические нормы, а также предотвращение отмывания денежных средств и финансирования терроризма, соблюдение налогового законодательства и прочее. Если банк через своих клиентов участвует в сделках, не соответствующих нормам комплаенса, то это расценивается как содействие нарушению законодательства [4].

Несмотря на тот факт, что комплаенс-контроль берет начало в банковском секторе, сейчас процедуры комплаенса широко применяются и в других сферах. Например, антимонопольный комплаенс в России предполагает использование совершенно конкретных индикаторов внутреннего контроля за соблюдением антимонопольного законодательства с использованием стимулов для субъектов, которые внедряют и активно используют комплаенс [5]. При этом применение комплаенса не освобождает субъект от ответственности за нарушение законодательства, а лишь помогает оценить и предупредить риски совершения правонарушений.

По примеру антимонопольного комплаенса внедрение налогового комплаенса может включать следующие этапы:

1. Утверждение Положения о налоговом комплаенсе.
2. Определение ответственного подразделения/должностного лица.
3. Выявление нарушений налогового законодательства за 3 финансовых года подряд (аудит).
4. Анализ правовых актов, проектов правовых актов.
5. Мониторинг практики применения налогового законодательства, подтверждающей добросовестность налогоплательщика.
6. Составление матрицы рисков нарушения налогового комплаенса.
7. Ранжирование потенциально рискованных операций.
8. Нивелирование рисков путем внедрения системы предупреждения фактов нарушения налогового законодательства.

Система налогового комплаенс-контроля должна включать анализ рисков наступления налоговой ответственности (оценка налоговых обязательств, налоговой базы по конкретным налогам и сборам, правомерность применения налоговых льгот и вычетов и др.); анализ контрагентов, от которых зависит правильность и полнота исполнения налоговых обязанностей; анализ внутренней и внешней среды налогоплательщика на предмет наличия факторов риска нарушения налогового комплаенса (рис.1) [6].

Комплаенс-контроль следует рассматривать как эффективную альтернативу дальнейшему усложнению и увеличению числа нормативных и ненормативных актов в системе контроля и надзора за деятельностью подконтрольных субъектов. А налоговый комплаенс – как набор мотивов и стимулов для налогоплательщиков, поощряющих их в соблюдении требований законодательства о налогах и сборах [7]. Например, путем внесения в договоры налоговых оговорок в части ответственности контрагентов и третьих лиц в случае выявления незаконной налоговой оптимизации, вступления в процедуру налогового мониторинга, подписание соглашения о ценообразовании. Но налоговый мониторинг и соглашение о ценообразовании, как российский аналог налогового комплаенса доступен не всем налогоплательщикам, а концепция комплаенса может быть эффективно реализована в условиях ее повсеместного внедрения. Похожая модель комплаенса существует в Великобритании, где к субъектам крупного бизнеса применяются максимально прозрачные и понят-

ные для налогоплательщиков критерии, в соответствии которыми организация может стать объектом налоговой проверки, изложенные в специальном программном документе «Внутреннее руководство по управлению рисками налогового комплаенса» [8]. Такая система внутреннего комплаенс-контроля позволяет создать практику «ориентации на лучшего», когда крупнейшие налогоплательщики, успешно применяющие систему комплаенс-контроля, утверждённую государством в соответствующем программном документе, показывают положительный пример применения налогового администрирования по всем видам налогов и сборов.



В Российской Федерации на императивном уровне применение мер налогового комплаенса не предусмотрено. Соответственно, каждый субъект может определить на диспозитивном уровне необходимость применения комплаенс-мер в зависимости от сферы деятельности и с учетом существующих разъяснений ФНС и Минфина, а значит нести все потенциальные налоговые риски и последствия их проявления. Ес-

ли предположить, что применение комплаенса будет закреплено законодательно, то все равно это будет иметь обобщенный характер, поскольку детализированное закрепление мер налогового комплаенса в Налоговом кодексе по отношению ко всем субъектам вряд ли возможно, а главное не должно дублировать уже установленные налоговым законодательством меры налогового контроля и принуждения. Поэтому сейчас налоговый комплаенс реализуется именно в рамках комплекса мер по внутренней политике налогоплательщика [9].

Таким образом, комплаенс входит в систему управления рисками. Налоговые риски-это риски, возникающие в условиях неопределенности в налоговой политике предприятия, при применении схем уклонения от уплаты налогов и нарушении норм налогового законодательства. Обычно для налогоплательщиков налоговый риск означает риск роста налоговой нагрузки вследствие переквалификации сделки, признания ее недействительной или фиктивной, применения расчётных методов определения налоговой обязанности, неправильное исчисления суммы налога к уплате и прочее [10]. Именно здесь налоговый комплаенс, как система контроля и управления рисками налогоплательщика в сфере налогового законодательства, распоряжений контролирующих организаций, внутренних документов, помогает найти баланс частных и публичных интересов без повышения налоговой нагрузки на бизнес.

Комплаенс-риски – это риски, возникающие при несоблюдении законодательных норм, и связанные с определением комплекса мер по оценке негативных последствий несвоевременного, неполного, не соответствующего выполнения требований регуляторов различных уровней. Понимая риск, как наступление факта объективной реальности, следует отметить, что этот факт должен быть связан с определенным действием или событием, что, соответственно, находит отражение в теории юридической науки и подпадает под понятие юридический факт, юридический состав или сложный юридический состав. Но, вместе с тем, классификация юридических фактов по отношению к комплаенс-рискам должна учитывать степень и возможность повлиять на рисковое событие, т.е. дифференцировать риски на внутренние и внешние. К таким внешним факторам риска относятся форс-мажор (в широком смысле его правового толкования), а также изменения в законодательстве, которые могут непосредственно затрагивать возникновение комплаенс-рисков. Внутренние риски проявляются в применяемой учетной политике налогоплательщика, наличии или отсутствии практики анализа контрагентов, применении налоговых оговорок при составлении договоров и прочее. Такая дифференциация рисков служит своего рода источником изменения комплаенс-политики налогоплательщика.

Таким образом, налоговый комплаенс следует рассматривать как систему внутреннего обеспечения соответствия требованиям налогового законодательства, внедрение которой позволит налогоплательщикам избегать потенциально-рисковых операций, а государству в лице ФНС – обеспечить баланс публичных и частных интересов через внедрение прозрачной налоговой политики, основанной на взаимодействии и сотрудничестве.

#### Список литературы:

1. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок (ред. от 10.05.2012): приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ306/333@ № ММВ72/297@. – Документы и комментарии – 13.06.2007. – № 12.

2. Lucie Andreisová. Building and Maintaining an Effective Compliance Program // International Journal of Organizational Leadership 5(2016). P. 24-39.
3. Compliance and the compliance function in banks: Basel Committee on Banking Supervision. 2005. Текст: электронный. – URL: <https://www.bis.org/publ/bcbs113.pdf>.
4. BIS Compliance Charter. Bank for International Settlements. Revised on 17 March 2018. – URL: <https://www.bis.org/about/compliancecharter.pdf>. (дата обращения: 11.12.2023).
5. О защите конкуренции: Федеральный закон от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ // Российская газета от 27 июля 2006 г. – № 162.
6. Chooi, Annette. Improving Tax Compliance: Establishing a Risk Management Framework. – URL: <https://dx.doi.org/10.22617/BRF200038> (дата обращения: 12.12.2023).
7. Овчарова Е.В. Налоговый комплаенс в Российской Федерации, Соединенном Королевстве Великобритании и Соединенных Штатах Америки: принуждение и стимулирование правомерного поведения налогоплательщиков / Е.В. Овчарова, К.А. Тасалов, Д.М. Осина. Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова, Юридический факультет. – М.: ИКД «Зерцало-М», 2019. – 80 с.
8. Tax Compliance Risk Management. HMRC internal manual. HM Revenue and Customs. – URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management/tcrm2200> (дата обращения: 12.12.2023).
9. Тасалов К.А. Правовые проблемы российской концепции риск-ориентированного подхода в налоговой сфере // Актуальные проблемы российского права. – 2019. – (4). – С. 55-61.
10. Финансовое право: учебное пособие для студентов, которые обучаются по специальностям 40.03.01 - Юриспруденция, 40.02.03 - Право и судебное администрирование / Е.В. Евсикова, С.А. Коловайло, Н.А. Кравченко [и др.]. – Симферополь: Общество с ограниченной ответственностью «Издательство Типография «Ариал», 2023. – 84 с.

**Kravchenko N.A. Legal problems of implementation of tax compliance system in the conditions of digitalisation** // Scientific notes of V. I. Vernadsky crimean federal university. Juridical science. – 2024. – Т. 10 (76). № 1. – P. 223–229.

The article considers the problems of legal interpretation of tax compliance and mechanisms of its implementation in the system of tax administration in the conditions of digitalisation. It is defined that compliance risks are the risks arising from non-compliance with legislative norms and associated with the definition of a set of measures to assess the negative consequences of untimely, incomplete, inappropriate fulfilment of the requirements of regulators of various levels. The article analyses the legality of application by the Federal Tax Service of the principles of assessing the economic feasibility of transactions between taxpayers and counterparties, assessing tax risks, and checking "dishonest counterparties". The article analyses the peculiarities of tax legislation with regard to the application of risk-oriented approach as an integral stage of tax compliance implementation. The problems and prospects of improving tax control in the digital era are highlighted. It is concluded that it is necessary to implement normative initiatives in terms of legalising the procedure of tax compliance as a form of internal control over taxpayers' compliance with tax legislation and determining the directions of state regulation of tax legal relations by the example of implementation of the antimonopoly compliance system approved by the Federal Law "On Protection of Competition".

**Keywords:** tax compliance, risk-oriented approach, tax control, tax administration, risk management, digitalisation.

#### Spisok literatury:

1. Ob utverzhdenii Konceptii sistemy planirovaniya vyezdnih nalogovyh proverok (red. ot 10.05.2012): prikaz FNS Rossii ot 30.05.2007 № MM306/333@ № MMV72/297@. – Dokumenty i kommentarii – 13.06.2007. – № 12.
2. Lucie Andreisová. Building and Maintaining an Effective Compliance Program // International Journal of Organizational Leadership 5(2016). P. 24-39.
3. Compliance and the compliance function in banks: Basel Committee on Banking Supervision. 2005. Tekst: elektronnyj. – URL: <https://www.bis.org/publ/bcbs113.pdf>.
4. BIS Compliance Charter. Bank for International Settlements. Revised on 17 March 2018. – URL: <https://www.bis.org/about/compliancecharter.pdf>. (data obrashcheniya: 11.12.2023).
5. O zashchite konkurencii: Federal'nyj zakon ot 26 iyulya 2006 g. № 135-FZ // Rossijskaya gazeta ot 27 iyulya 2006 g. – № 162.

6. Chooi, Annette. Improving Tax Compliance: Establishing a Risk Management Framework. – URL: <https://dx.doi.org/10.22617/BRF200038> (data obrashcheniya: 12.12.2023).
7. Ovcharova E.V. Nalogovyy komplaens v Rossijskoj Federacii, Soedinennom Korolevstve Velikobritanii i Soedinennyh SHtatah Ameriki: prinuzhdenie i stimulirovanie pravomernogo povedeniya nalogoplatel'shchikov / E.V. Ovcharova, K.A. Tasalov, D.M. Osina. Moskovskij gosudarstvennyj universitet imeni M.V. Lomonosova, YUridicheskij fakul'tet. – M.: IKD «Zercalo-M», 2019. – 80 s.
8. Tax Compliance Risk Management. HMRC internal manual. HM Revenue and Customs. – URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management/tcrm2200> (data obrashcheniya: 12.12.2023).
9. Tasalov K.A. Pravovye problemy rossijskoj koncepcii risk-orientirovannogo podhoda v nalogovoj sfere // Aktual'nye problemy rossijskogo prava. – 2019. – (4). – S. 55-61.
10. Finansovoe pravo: uchebnoe posobie dlya studentov, kotorye obuchayutsya po special'nostyam 40.03.01 - YUrisprudenciya, 40.02.03 - Pravo i sudebnoe administrirovanie / E.V. Evsikova, S.A. Kolovajlo, N.A. Kravchenko [i dr.]. – Simferopol': Obshchestvo s ogranichennoj otvetstvennost'yu «Izdatel'stvo Tipografiya «Arial», 2023. – 84 s.