

К ВОПРОСУ О МОНИТОРИНГЕ В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ

А. Р. Малаховский

*Белорусский государственный университет,
ул. Ленинградская 8, 220030, г. Минск, Беларусь, malakhovskyalex@gmail.com*

В статье анализируются теоретические и прикладные аспекты осуществления мониторинга в налоговой сфере. Исходя из анализа норм национального законодательства делается вывод о модификации мониторинга в налоговой сфере в контроль за крупными налогоплательщиками. Видится необходимым и логичным переход к полноценной модели горизонтального мониторинга в Республике Беларусь при условии приведения в соответствие с ней существующей модели контроля за крупными налогоплательщиками.

Ключевые слова: проверка; налоговый контроль; профилактические меры; мониторинг; горизонтальный мониторинг; крупные налогоплательщики.

OF THE ISSUE OF MONITORING IN THE TAX SPHERE

A. R. Malakhovski

*Belarusian State University, Leningradskaya st. 8, 220030
Minsk, Belarus, malakhovskyalex@gmail.com*

The article analyzes theoretical and applied aspects of monitoring in the tax sphere. Based on the analysis of the norms of national legislation, it is concluded that monitoring in the tax sphere is modified into control over large taxpayers. It seems necessary and logical to switch to a full-fledged model of horizontal monitoring in the Republic of Belarus, provided that the existing model of control over large taxpayers is brought into line with it.

Keywords: audit; tax control; preventive measures; monitoring; horizontal monitoring; large taxpayers.

Помимо проверок, финансовый контроль осуществляется также в форме мер профилактического и предупредительного характера, среди которых предусмотрены проведение мониторинга и направление рекомендаций по устранению и недопущению недостатков, выявленных в результате мониторинга; проведение разъяснительной работы о порядке соблюдения требований законодательства, применение его положений на практике; информирование субъектов (включая использование средств глобальной компьютерной сети Интернет, средств массовой информа-

ции) о типичных нарушениях, выявляемых в ходе проверок контролирующими (надзорными) органами; проведение семинаров, круглых столов и другого. При этом в нынешней редакции Налогового кодекса Республики Беларусь (с 1 января 2019 г.) (далее – НК) из перечня форм налогового контроля исключен мониторинг, хотя налоговыми органами предоставлено право на осуществление мониторинга в порядке, установленном Президентом Республики Беларусь. Представляется, что исключение мониторинга из данного перечня не вполне отвечает содержанию Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь», который является основополагающим нормативным правовым актом в сфере государственного контроля и имеет большую юридическую силу, чем НК. В связи с этим отсутствие мониторинга в качестве формы налогового контроля в НК не позволяет исключить возможность применения соответствующих норм Указа № 510 и утвержденного им Положения о порядке проведения мониторинга, а, следовательно, и осуществления налоговыми органами контроля в форме мониторинга.

Мониторинг представляет собой форму контроля, заключающуюся в «наблюдении, анализе, оценке, установлении причинно-следственных связей, применяемую контролирующими органами в целях оперативной оценки фактического состояния объектов и условий деятельности субъекта мониторинга на предмет соответствия требованиям законодательства, выявления и предотвращения причин и условий, способствующих совершению нарушений, без использования полномочий, предоставленных контролирующим (надзорным) органам и их должностным лицам для проведения проверок». Законодательство не закрепляет каких-либо специальных норм касательно порядка осуществления налогового контроля в форме мониторинга. Представляется, что законодателю, как предлагает А. А. Пилипенко, следовало бы закрепить формальные условия (критерии, основания, требования, процедуру) для применения налогового мониторинга в Налоговом кодексе, которые отличались бы от предусмотренных Указом № 510 и Положением о порядке проведения мониторинга. Это позволило бы учесть ряд особенностей государственного контроля, осуществляемого в налоговой сфере, а значит, и «повысить эффективность практического управления налоговыми рисками, своевременно предвидеть негативные последствия функционирования механизма налогообложения» [1, с. 86].

Из сущности мониторинга вытекает, что он имеет в большей степени профилактический и предупредительный характер, нежели карательный. К преимуществам мониторинга относят его быстроту и гибкость правового реагирования, направленные на то, чтобы с наибольшей эф-

фективностью предупреждать возможные нарушения законодательства. При этом в рамках мониторинга предотвращение нарушений налогового законодательства осуществляется посредством устранения причин и условий, которые могут к ним привести в ходе дальнейшей деятельности контролируемого субъекта. Мониторинг осуществляется соответствующими органами без использования полномочий, предоставленных им для проведения проверок. Следовательно, не требуется заранее уведомлять субъект мониторинга об осуществлении в отношении его налогового контроля в данной форме, оформлять предписание на проведение мониторинга, вносить сведения в книгу учета проверок и совершать иные действия, обязательные при проведении проверки. Однако в рамках данной формы контроля существуют и некоторые особенности в полномочиях контролирующих органов. Так, при проведении мониторинга должностные лица контролирующих органов вправе входить на общедоступную территорию или объекты, а на иные территорию или объекты – с согласия контролируемого субъекта, использовать доступные средства глобальной компьютерной сети Интернет, видео- и телекоммуникационные ресурсы дистанционного контроля. Кроме того, немаловажным является то, что мониторинг может осуществляться в отношении любого субъекта предпринимательской деятельности вне зависимости от вида осуществляемой деятельности и периода её осуществления, поскольку соответствующие нормы о порядке организации проверок на мониторинг не распространяются.

Не исключается проведение мониторинга в отношении субъектов, порядок проведения налоговых проверок которых определяется в соответствии с НК, а не Указом № 510. Это обусловлено, во-первых, тем, что Указом № 510 не закреплено соотношение понятий «субъекта мониторинга», которое обозначает круг лиц, в отношении которых осуществляется мониторинг, и «субъекта (проверяемого субъекта)» – общего понятия, введенного для целей Указа № 510. Во-вторых, отсутствует и указание об отнесении к субъектам мониторинга только тех субъектов, проверки в отношении которых возможны только в рамках Указа № 510 с учетом норм пункта 23 Указа (и, соответственно, пп. 2.2. п. 2 ст. 72 НК), которые относят ряд налоговых проверок к сфере правового регулирования Налогового кодекса.

Если предположить, что категории лиц, которые включаются в понятия «субъекты (проверяемые субъекты)» и «субъект мониторинга», которыми оперирует Указ № 510 и утвержденные им положения, совпадают, то в таком случае исключена была бы возможность проведения мониторинга в отношении, например, лиц, осуществляющих деятельность, которая не относится к предпринимательской и не является ремесленной,

так как данные лица входят только в более широкое понятие плательщиков налогов согласно Налоговому кодексу, который не предусматривает проведение мониторинга. При этом возможность осуществления мониторинга в отношении иных лиц, проведение проверок в отношении которых определяется НК (то есть в отношении которых проводятся камеральные и в определённых случаях выездные проверки) согласно п. 23 Указа и пп. 2.2. п. 2 ст. 72 НК, оставалась бы в отношении тех лиц, которые подпадают под определения «субъектов (проверяемых субъектов)» и «субъект мониторинга».

Представляется, однако, что в силу направленности мониторинга как формы контроля на выявление причин и условий, способствующих совершению нарушений, а значит на предупреждение правонарушений, понятие «субъект мониторинга» не должно ограничивать круг лиц, в отношении которых мониторинг может проводиться. В таком случае проведение мониторинга возможно в отношении любых субъектов, в том числе в отношении субъектов, проведение проверок которых регулируется Налоговым кодексом и тех, которые не охватываются понятием «субъекты (проверяемые субъекты)». Таким образом, для разрешения данного вопроса представляется необходимым более подробное урегулирование данного вопроса в законодательстве.

При обнаружении в ходе мониторинга на территории или объектах контролируемого субъекта нарушений или недостатков субъекту мониторинга предоставляется возможность их устранения. В таком случае меры ответственности в отношении субъекта или его должностных лиц не применяются, за исключением случаев повторного выявления нарушений или недостатков, выявленных этим контролирующим органом при проведении предыдущего мониторинга. В связи с этим, правильным и обоснованным представляется утверждение М. В. Лазаря о том, что «основной целью мониторинга в рамках налогового контроля является кооперирование действий государства и плательщиков налогов путём обеспечения своевременного реагирования и предупреждения налоговыми органами действий (операций) плательщиков, которые могут привести к нарушениям налогового законодательства, а также путем предоставления плательщику возможности добровольно устранить выявленные в его деятельности недочеты без применения соответствующих мер ответственности» [2].

К вопросу о мониторинге в рамках налогового контроля следует отметить опыт зарубежных государств, а именно применение так называемого горизонтального мониторинга. Данную форму контроля называют именно горизонтальным мониторингом в связи с тем, что такой мониторинг в большей мере направлен на формирование партнёрских отноше-

ний между государством и контролируемым субъектом, в отличие от его привычной («вертикальной») модели [3, с. 125]. Горизонтальный мониторинг несколько отличается от привычного мониторинга, осуществляемого в порядке, установленном Указом № 510 и Положением о порядке проведения мониторинга. Данная форма налогового контроля была впервые предложена Налоговой службой Нидерландов в 2002 году на Научном Совете по Государственной политике в Нидерландах. С 2005 г. горизонтальный мониторинг активно внедряется в практику развитых стран, таких как США, Великобритания, Австралия, Канада, Франция, Германия и другие. В современной мировой практике горизонтальный мониторинг является одним из альтернативных способов разрешения и предотвращения возможных налоговых споров. Сущностью налогового мониторинга является установление доверительных отношений между налогоплательщиком и налоговым органом путём заключения соглашения между ними на основе добровольного заявления налогоплательщика. Налогоплательщик открывает уполномоченным должностным лицам налогового органа информационную базу бухгалтерского и налогового учёта для просмотра первичных документов, служащих основанием формирования налоговой базы по уплачиваемым им налогам, фактически в режиме реального времени. Налоговый орган, в свою очередь, оперативно отслеживая проводимые налогоплательщиком операции по исчислению налогов, предупреждает его о возможных налоговых рисках при совершении той или иной операции. Таким образом, данная система позволяет налоговому органу контролировать правильность расчета налогов без проведения выездных или камеральных проверок. В свою очередь, налогоплательщик получает возможность своевременно исправлять допущенные ошибки на основании полученных письменных рекомендаций налогового органа [4, с. 28]. Одной из важнейших задач, которую позволяет решить налоговый мониторинг, является создание благоприятных условий для субъектов хозяйствования, которые стремятся к готовности к сотрудничеству с налоговыми органами и повышению степени прозрачности своей деятельности. Применительно к странам ближнего зарубежья следует отметить, что модель горизонтального мониторинга действует в Российской Федерации.

Следует отметить, что Законом Республики Беларусь от 31 декабря 2013 г. № 96-З «О внесении изменений и дополнений в некоторые законы Республики Беларусь по вопросам предпринимательской деятельности и налогообложения» в Налоговый кодекс введена статья о налоговом контроле за крупными плательщиками (статья 64¹, в нынешней редакции – статья 82). Так, налоговыми органами изучаются и анализируются основные показатели финансово-хозяйственной деятельности организаций,

включённых в перечень крупных плательщиков, который утверждается Министерством по налогам и сборам, и иной информации о таких организациях, имеющейся в распоряжении налоговых органов. Организации, включенные в перечень крупных плательщиков, представляют в налоговые органы по месту постановки на учет промежуточную и годовую индивидуальную бухгалтерскую или финансовую отчетность. Таким образом, можно сказать, что наблюдается определенное сходство налогового контроля за крупными плательщиками в Республике Беларусь с налоговым мониторингом в Российской Федерации как по субъектному составу, так и по методу осуществления. Однако если по законодательству Российской Федерации налоговый орган осуществляет наблюдение за проводимыми налогоплательщиком операциями по исчислению налогов в режиме реального времени, то налоговые органы в Республике Беларусь изучают данные бухгалтерской или финансовой отчетности уже по прошествии соответствующих отчетных периодов. Кроме того, налоговый мониторинг в Российской Федерации осуществляется на добровольной основе, в то время как в Республике Беларусь предоставление налоговым органам соответствующей отчетности со стороны крупных плательщиков является их обязанностью. Таким образом, контроль за крупными плательщиками в Республике Беларусь не предусматривает реализацию «горизонтальной» модели мониторинга, а, наоборот, направлен на ужесточение налогового контроля за деятельностью данных субъектов.

Можно предположить, что исключение мониторинга из перечня форм налогового контроля – это шаг к внедрению вместо него горизонтального мониторинга на основе контроля за крупными плательщиками. Однако данный шаг не может возыметь полноценного эффекта, пока нормы о контроле за крупными плательщиками лишь усиливают требования к данным субъектам, в то время как сохраняется прежний порядок осуществления мониторинга согласно нормам Указа № 510 и Положения о мониторинге. Если следовать линии либерализации государственного контроля и придания ему предупредительного и профилактического характера, то логичным представляется переход в будущем к полноценной модели горизонтального мониторинга в Республике Беларусь при условии приведения в соответствие с ней существующей модели контроля за крупными плательщиками. При этом не исключается и возможность сохранения мониторинга в порядке Указа № 510 за иными субъектами, не признаваемыми крупными плательщиками.

Библиографические ссылки

1. *Пилипенко А. А.* Мониторинг в налоговой сфере: вопросы научного понимания и применения // Пром.-торговое право. 2017. № 4. С. 84–88.
2. *Лазарь М. В.* Мониторинг как форма налогового контроля [Электронный ресурс] // Пех: информац. правовая система / ООО «ЮрСпектр». Минск, 2024.
3. *Ногина О. А.* Налоговый контроль: вопросы теории. СПб. : Питер, Питер принт, 2002. 159 с.
4. *Ильин А. Ю., Моисеенко М. А.* Расширение области применения норм Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующих порядок осуществления налогового мониторинга, как формы налогового контроля // Финансовое право. 2016. № 2. С. 26–34.