Налоговый мониторинг: перспективы развития в контексте вовлечения в его контур большего числа крупных налогоплательщиков

Кузнецов Артемий Александрович
Независимый исследователь, artemiikuznetsovv@gmail.com

В данной статье рассматриваются практические аспекты реализации налогового контроля в форме налогового мониторинга в Российской Федерации. Исследуются основные способы информационного взаимодействия между ФНС России и налогоплательщиками, вступившими в данный режим, оценивается их популярность и эффективность. Отдельно рассматриваются взаимосогласительные процедуры в рамках указанного режима – институт мотивированных мнений. Делаются предложения о дальнейшей корректировке режима для увеличения его популярности среди налогоплательщиков.
Ключевые слова: налоговый мониторинг, налоговый контроль, взаимосогласительные процедуры, мотивированное мнение, формы налогового контроля

На современном этапе развития экономики Российской Федерации, в эпоху информатизации и автоматизации, актуальной задачей является обеспечение эффективного налогового контроля за экономическими субъектами, на данный момент кардинально перестраивающих свою деятельность и внедряющих в нее новейшие технологические решения. Основная тенденция развития налогового контроля на современном этапе трансформации налоговой системы – переход от «доначислительного» принципа, направленного в первую очередь на поиск недоимок, к принципу недопущения их возникновения за счет взаимодействия налогоплательщика и налогового органа в рамках действующего налогового законодательства [2]. Для реализации данного принципа в российское законодательство о налогах и сборах выл внедрен новый институт налогового контроля - налоговый мониторинг.

Основная цель налогового мониторинга, как и любой другой формы налогового контроля - обеспечение соблюдения законодательства в области налогообложения, а также борьба с налоговыми правонарушениями и уклонением от уплаты налогов. Однако достигаются указанные цели по сравнению с классическими формами налогового контроля другими способами и методами.

Ключевая особенность налогового мониторинга в России, заключается в том, что практически полностью он проводится дистанционно путем использования специально разработанных для режима налогового мониторинга информационных систем либо прямого, непосредственного доступа налоговых инспекторов «вовнутрь» используемого налогоплательщиком программного обеспечения для целей бухгалтерского и налогового учета.

Так, законодателем выделяются два способа взаимодействия налогоплательщика и налогового органа в рамках налогового мониторинга:

1) Предоставление доступа к информационным системам организации;

В данном случае инспектору налогового органа, курирующего соответствующую организацию, предоставляется доступ непосредственно в информационные системы, предназначенные для ведения бухгалтерского и налогового учета в организации. Ему создается отдельный аккаунт, позволяющий получить доступ ко всему объему необходимой документации и данных.

Основным плюсом данного метода информационного взаимодействия являются относительно (по сравнению с дркгим методом информационного взаимодействия) небольшие затраты, необходимые для его осуществления и поддержания функционирования. Налогоплательщику, взаимодействующему с налоговыми органами данным способом, не нужно разрабатывать никакое дополнительное программное обеспечение и привлекать дополнительных специалистов. Достаточно только обеспечить доступ налогового инспектора к информационным системам учета организации.

Однако эффективность данного метода на современном этапе перекрывается присущими ему минусами. В первую очередь необходимо отметить, что при использовании указанного метода для организации неизбежно возникает необходимость доработки соответствующих информационных систем в части ее интеграции с АИС «Налог-3». Кроме того, возникают риски для информационной безопасности, связанные с включением в систему учета, хоть и в формате удаленного доступа, третьих для

организации лиц (налоговых инспекторов), что потенциально может привести к раскрытию коммерческой и налоговой тайны.

Кроме того, отдельно следует отметить возникающий при применении данного метода риск раскрытия нежелаемой или непроверенной информации налоговым органам, на основании которых может произойти доначисление налогов и сборов. Одно из основных преимуществ налогового мониторинга заключается в том, что налогоплательщик и налоговый орган могут договориться об объеме предоставляемых сведений еще до его начала, поэтому данный риск может существенно подорвать основы взаимодействия и взаимного доверия.

2) Предоставление доступа к аналитической витрине данных.

Аналитическая витрина данных- инструмент взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками, находящимися в режиме налогового мониторинга, представляющий из себя особый тип программного обеспечения. В автоматическом режиме она наполняется данными сразу же из множества информационных систем налогоплательщика: системы бухгалтерского и налогового учета, систем электронного документооборота и электронного хранилища документов, а также других систем, специфичных для участника налогового мониторинга при условии, что данные, содержащиеся в них, необходимы для осуществления налогового контроля. Инспектор налоговой службы, в свою очередь, получает к витрине данных и непосредственно в режиме онлайн проверяет полученную информацию и документы вплоть до бухгалтерских проводок и скан-образов первичных учетных документов.

Кроме того, также стоит отметить высокий уровень безопасности обмена данными в связи с использованием методов криптографического шифрования, перечень которых закреплен федеральной налоговой службой.

Таким образом, формат взаимодействия в виде витрины данных на данный момент является наиболее предпочтительным способом информационного взаимодействия в рамках налогового мониторинга как для налогоплательщика, так и для налогового органа. Однако он имеет и ряд минусов. В первую очередь, это высокая стоимость интеграции. В каждом случае цена выставляется индивидуально, с учетом особенностей информационных систем учета организации и особенностей ее бизнес-процессов, и зачастую составляет суммы более 5 миллионов рублей.

Вторым значимым минусом являются довольно продолжительные сроки внедрения витрины данных. Сам процесс разработки функциональных требований, самого программного обеспечения и обеспечение его интеграции с АИС «Налог 3» может занять более полугода.

Вместе с тем, указанные затраты налогоплательщик должен нести только лишь для того, чтобы обеспечить большее удобство для налоговых органов. В связи с этим представляется рациональным ввести различные формы государственной поддержки для организаций, готовящихся к вступлению в налоговый мониторинг. Таковыми могут быть, например, гранты или субсидии, предназначенные для покрытия затрат на подготовительную работу полностью или в части, а также изменение в НК РФ, позволяющие учитывать подобные расходы с коэффициентом 2. Представляется, что данные меры позволят привлечь к участию большее количество налогоплательщиков

Налоговый мониторинг, помимо расходов, дает налогоплательщикам также определенные преимущества.

Так, одним из ключевых преимуществ, предлагаемых налогоплательщикам в рамках режима налогового мониторинга, являются мотивированные мнения. Мотивированное мнение представляет собой позицию налогового органа по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и страховых взносов в бюджет.

Каждое вынесенное мнение применимо только для определенного участника налогового мониторинга и только к отдельной возникшей у него ситуации. Мотивированное мнение может выносится по инициативе как налогоплательщика, так и налогового органа, и при этом оно для обоих субъектов носит обязательный характер [1, ст. 105.30]. В связи с этим существуют определенные требования, предъявляемые к запросу мотивированного мнения (сам по себе запрос мотивированного мнения возможен только со стороны налогоплательщики): в нем должно содержаться указание на цель, преследуемую организацией в сложившейся ситуации, условий и сроков сделки, права и обязанности контрагентов, информацию о них, а также позицию самой организации по вопросам порядка исчисления и уплаты налогов и сборов в отношении сделки, а также прилагаемые документы.

Основанием для направления мотивированного мнения налоговым органом, в свою очередь, является выявление в ходе налогового мониторинга факта неправильного исчисления, удержания, неуплаты налога и сбора.

В течение определенного законодательством о налогах и сборах срока налоговые органы направляют мотивированное мнение налогоплательщику для ознакомления. Далее, если организация согласна с мнением, она уведомляет о его исполнении. В случае, если она имеет возражения, в течение месяца после получения мотивированного мнения, компания представляет разногласия непосредственно в ФНС.

На данном этапе начинаются взаимосогласительные процедуры. Руководитель ФНС или его заместитель совместно с представителями всех сторон спора рассматривает поступившие возражения и выносят по нему решение. Так, руководитель может либо оставить мотивированное мнение налогового органа без изменения, либо же изменить его, о чем налогоплательщик также уведомляется. При этом необходимо отметить, что порядок вынесения этого решения, порядок проведения самой взаимосогласительной процедуры, ее задачи, функции участников, а также их права и обязанности законодательно не определены.

После проведения взаимосогласительной процедуры у налогоплательщика также остается две опции: согласиться с решением ФНС и исполнить его (об этом также необходимо уведомить), либо же не согласиться. При этом последствия, возникающие в последнем случае, для налогоплательщика законодателем четко не установлены. В связи с сущностью самой концепции налогового мониторинга, раскрытой выше, у организации отсутствует право обжаловать решение ФНС в дальнейшем в административном или судебном порядке. В то же время, Налоговый кодекс РФ в статье 89 указывает, что, в случае неисполнения мотивированного мнения, у налоговых органов возникает право проведения выездной налоговой проверки. Предметом такой выездной налоговой проверки будет являться правильность исчисления и своевременность уплаты налогов в соответствии с невыполненным мотивированным мнением.

Таким образом, представляется, что право налогоплательщика-участника налогового мониторинга на обжалование мотивированных мнений сильно ограничено. По результатам выездной налоговой проверки, проведенной в связи с невыполнением организацией мотивированного мнения, неизбежно последуют доначисления налогов к уплате. Кроме того, представляется, что в данном случае

также может быть применен штраф в максимальном размере- 40% как за умышленное правонарушение, ведь налогоплательщик, зная позицию налоговых органов, сознательно отказывался заплатить налог.

Не стоит забывать о том, что решения, вынесенные по результатам рассмотрения материалов выездных налоговых проверок, можно обжаловать в вышестоящий налоговый орган, а впоследствии- и в суд, и участники налогового мониторинга в такой ситуации этого права не лишены. Однако, представляется, что такой порядок неэффективен, ведь вместо того, чтобы пройти процедуру налоговой проверки, налогоплательщик будет вынужден сначала пройти процедуру взаимосогласительной комиссии, затем находиться в состоянии правовой неопределенности довольно долгое время (ведь у налоговых органов, проводящих налоговый мониторинг право на проведение выездной проверки по данному основанию возникает только после 1 декабря года, следующего за периодом, за который проводился налоговый мониторинг) для того, чтобы впоследствии пойти общим порядком.

При этом судебная практика последних лет демонстрирует, что суды отказывают налогоплательщикам в возможности судебного оспаривания мотивированных мнений, ссылаясь на то, что такие мнения не имеют признаков ненормативных правовых актов и не могут быть обжалованы в судебном порядке [3, 4].

Правовая неопределенность в данном случае значительно снижает эффективность взаимосогласительных процедур- одного из основных преимуществ налогового мониторинга, в связи с чем она должна быть устранена. Представляется необходимым допустить возможность обжалования мотивированного мнения налогового органа в судебном порядке ведь отсутствие такой возможности не снизит количества налоговых споров, но создает дополнительную правовую неопределенность.

В связи с указанными выше недостатками на практике этот механизм используется редко: по состоянию на 2023 год за весь период налогового мониторинга было направлено лишь 189 мотивированных мнений при общем количестве организаций в режиме налогового мониторинга, равном 445 [5]. При этом данная цифра включает и мнения, вынесенные по просьбе налогоплательщиков, и мнения, направленные налоговым органом по собственной инициативе.

Таким образом, институт мотивированного мнения в совокупности с механизмами взаимосогласительной процедуры содержит в себе еще не реализованный большой потенциал как один из способов внесудебного разрешения налоговых споров для крупнейших налогоплательщиков, который может содействовать сглаживанию противоречий между финансовыми интересами государства и организаций на основе компромисса.

Представляется, что для полной реализации всего потенциала взаимосогласительных процедур налогового мониторинга необходимо сделать их менее времязатратными, в том числе за счет допущения обжалования их результатов и мотивированных мнений в целом в судебном порядке.

Представляется, что предложенные автором меры могут способствовать увеличения популярности налогового мониторинга, так как, с одной стороны, они ослабят финансовое давление на его потенциальных участников (за счет субсидий и повышенных коэффициентов расходов), а с другой стороны – предложат большую правовую определенность и создадут дополнительный механизм защиты прав налогоплательщиков.

Литература

1. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ // "Российская газета", N 148-149, 06.08.1998.
2. Налоговый мониторинг – новый уровень отношений между инспекцией и компанией. Интервью Д. В. Егорова и М. Крашенинниковой // СПС «Гарант», режим онлайн – доступа: https://www.garant.ru/interview/1124402/?ysclid=lupi0tep4z717237625 (дата обращения: 07.03.2026);
3. Определение Верховного Суда РФ от 13.05.2025 N 305-ЭС25-3153 // платформа legalacts.ru. Режим онлайн-доступа: https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-13052025-n-305-es25-3153-po-delu-n-a40-3051192023/ (дата обращения: 07.03.2026);
4. Определение Верховного Суда РФ от 18.11.2024 N 305-ЭС24-21197 // платформа legalacts.ru. Режим онлайн-доступа: https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-18112024-n-305-es24-21197-po-delu-n-a40-3060272023/ (дата обращения: 07.03.2026);
5. 445 компаний стали участниками налогового мониторинга в 2023 году // Официальны сайт ФНС России. Режим онлайн-доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/13059125/ (дата обращения: 07.03.2026).

Some aspects of taxation of personal funds in Russia.

Kuznetsov A.A.

This article discusses the practical aspects of the implementation of tax control in the form of tax monitoring in the Russian Federation. The main ways of information interaction between the Federal Tax Service of Russia and taxpayers who have entered this regime are investigated, their popularity and effectiveness are assessed. The mutually agreed procedures within the framework of the specified regime are considered separately – the institute of motivated opinions. Proposals are being made to further adjust the regime to increase its popularity among taxpayers.

Keywords: tax monitoring, tax control, mutual approval procedures, reasoned opinion, forms of tax control.

References

1. "Tax Code of the Russian Federation (Part One)" of July 31, 1998, No. 146-FZ // Rossiyskaya Gazeta, No. 148-149, August 6, 1998.
2. Tax Monitoring – a New Level of Relations between the Inspectorate and the Company. Interview with D. V. Egorov and M. Krasheninnikova // SPS "Garant", online access: https://www.garant.ru/interview/1124402/?ysclid=lupi0tep4z717237625 (accessed: March 7, 2026);
3. Determination of the Supreme Court of the Russian Federation of May 13, 2025, No. 305-ES25-3153 // legalacts.ru platform. Online access: https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-13052025-n-305-es25-3153-po-delu-n-a40-3051192023/ (accessed: 07.03.2026);
4. Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 18.11.2024 No. 305-ES24-21197 // legalacts.ru platform. Online access: https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-18112024-n-305-es24-21197-po-delu-n-a40-3060272023/ (accessed: 07.03.2026);
5. 445 companies became participants in tax monitoring in 2023 // Official website of the Federal Tax Service of Russia. Online access mode: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/13059125/ (date of access: 07.03.2026).