

Васильченко Алена Алексеевна и Артамонов Андрей Витальевич

Московский государственный институт международных отношений МИД России

Научный руководитель – Гончаренко И. А. (к.ю.н., доцент)

Статья подготовлена с использованием Системы КонсультантПлюс

Становление и развитие концепции фискального рескрипта в законодательстве Российской Федерации

В абз. 3 п. 1 ст. 2 Гражданского кодекса РФ говорится о том, что предпринимательская деятельность осуществляется на собственный риск предпринимателя. Риск, при котором совершенные сделки или операции могут быть пере-квалифицированы налоговыми органами, именуется налоговым, и именно та-кой риск является наиболее затратным. К сожалению, подобный риск полно-стью устранить невозможно, однако можно попытаться его снизить разными способами, к которым прибегают предприниматели, как к законным (обраще-ние в консалтинговую компанию), так и противозаконным (создание одноднев-ных фирм ради минимизации налоговых платежей). И здесь ключевую роль в снижении налоговых рисков может сыграть именно государство, которое будет развивать институт фискального рескрипта, являющийся одной из конструкций предварительного налогового контроля.

В Российской Федерации данный институт развит очень слабо, во многом это можно объяснить тем, что при формировании новой налоговой системы наше государство, за неимением опыта, выстроило эту систему в пользу субъ-екта, обладающего властными полномочиями. Также это связано с тем, что в переходный период затраты на внедрение новых инструментов были немысли-мыми, впрочем, с учетом постоянно меняющегося законодательства, смысла в них особо и не было.

Однако на сегодняшний день налоговая система Российской Федерации остро нуждается в таком институте как фискальный рескрипт, который призван облегчить взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков. Речь идет о процедуре, при которой налоговый орган активно взаимодействует с нало-плательщиком по вопросам планируемых сделок, или о своей налоговой поли-тике в целом. Налоговый орган, в свою очередь, контролирует правомерность предполагаемых действий налогоплательщика и выдает ему соответствующее мотивированное письменно заключение. Стоит отметить, что в случае, если дальнейшая деятельность налогоплательщика осуществляется в соответствии с согласованными правилами в рамках фискального рескрипта, то налоговый ор-ган не вправе пересматривать свои позиции, а также признавать совершенные операции неправомерными.

Заметим, что процедура фискального рескрипта уже давно распространена в зарубежных странах. Например, во Франции в статье L 64 Свода фискальных процедур (*Livre des procédures fiscales*) у налогоплательщика имеется возможность уточнить у администрации, является ли уже совершенная или планируемая операция правомерной¹. Для получения фискального рескрипта налогоплательщик предоставляет всю необходимую информацию и документы до заключения соглашения или контракта. От администрации должен последовать ответ с указанием на то, есть ли признаки злоупотребления правом в данных операциях. Для развернутого ответа и направления решения налогоплательщику администрация имеет срок в 6 месяцев со дня подачи заявления. Следует отметить, что если администрация не высказала никаких возражений или не ответила в срок, она лишается возможности в дальнейшем настаивать на квалификации соответствующей операции как действий, направленных на злоупотребление правом.

В США имеется процедура аналогичного характера (*ruling*). Речь идет о толковании налоговых нормативных актов, которые публикует администрация (*revenue ruling*) и которые сходны с французскими административными инструкциями. Также можно говорить о письменном ответе администрации налогоплательщику (*private ruling*), который предварительно обратился с запросом о сделке, которую он намеревался заключить.²

Особенностью применения фискального рескрипта в Германии является обязательность применения консультаций для налоговой администрации, но без наложения таких же ограничений на судебные органы.

В Швеции имеется специально уполномоченная Комиссия по налоговому праву, которая выдает предварительное заключение о налоговых последствиях совершаемых сделок. Заключение может быть запрошено как налогоплательщиком, так и налоговой администрацией. Предварительное заключение является обязательным для налоговых органов и применяется при налогообложении лишь при условии, что соответствующий налогоплательщик пожелает этого³.

В Израиле у налогоплательщика имеется возможность получить разъяснение налоговой администрации на любом этапе совершения сделки до сдачи годового отчета, а значимость и обязательность решения для обеих сторон определяется отсутствием или наличием соглашения налоговых органов⁴.

¹ <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000006069583&idArticle=LEGIARTI000020051914>

² Толстопятенко Г.П., Федотова И.Г. Налоговое право США. Терминология. — М., 1996. С. 40—42.

³ Винницкий Д.В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения // Право и экономика, No 1, 2003.

⁴ Мамонова И.В. Проблемы фискального рескрипта в российском налоговом законодательстве // Налоги и финансовое право, 39, 2014.

Как мы видим, понятие фискального рескрипта в законодательстве зарубежных стран определяется по-разному, но направление, в котором движутся зарубежные страны, едино — обеспечение защиты налогоплательщикам, которые действовали в соответствии с разъяснениями фискальных и иных органов государственной власти. И несмотря на различные формы проявления, главная цель фискального рескрипта остается неизменной — это снижение налоговых рисков.

Становление концепции фискального рескрипта в России происходит в процессе кодификации налогового законодательства. После принятия части первой НК РФ свое нормативное закрепление фискальный рескрипт находит в подп. 2 п. 1 ст. 21 НК РФ, именно положения данной нормы закрепили право налогоплательщика получать от налоговых органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах.

Существенное развитие фискального рескрипта происходит в 2015 году. В это время Министерство финансов РФ разрабатывает положения «Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов», где определяет направления развития законодательства о налогах и сборах⁵. Заметим, что в данном акте основной задачей на трехлетний период является развитие института предварительного налогового контроля. Так, из п. 7.1 следует, что целью предоставления налогоплательщику возможности получать информацию о налоговых последствиях будущих сделок предполагается ввести институт предварительного налогового разъяснения (контроля), который уже успешно функционирует в зарубежных правовых системах.

В 2016 году 1 мая Президентом РФ был подписан Федеральный закон № 130-ФЗ «О внесении изменений в часть первую НК РФ». Был введен инструмент налоговых соглашений в отношении планируемых сделок российских налогоплательщиков. В гл. 14.8 НК РФ «Порядок проведения налогового мониторинга. Мотивированное мнение налогового органа», установлено правило согласно которому, крупнейшие налогоплательщики, применяющие режим налогового мониторинга, вправе обратиться за мотивированным мнением налогового органа. Важно отметить то, что, если ранее положения ст. 105.30 НК РФ предусматривали возможность получения мотивированного мнения в отношении уже совершенных сделок, то теперь организации вправе запросить мнение налогового органа и в отношении последствий планируемых сделок. Налоговый орган составляет мотивированное мнение как по собственной инициативе, так и по запросу налогоплательщика (организации). Самостоятельное составление мотивированного мнения налоговым органом возможно, если при проведении налогового мониторинга налоговым органом установлен факт, свидетельствующий о неправильном исчислении (удержании), неполной или несвоевре-

⁵ http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_183748/0ce1aab1c92dff3b24a680acc8ec8bd0dca5035a/

менной уплате (перечислении) организацией налогов, сборов, страховых взносов. Пожалуй, самым главным в нововведении является тот факт, что, получив мотивированное мнение от налогового органа, оно впоследствии становится обязательным для исполнения налоговыми органами и организациями. В этом проявляется своего рода «защита налогоплательщика» от доначисления налогов при последующем проведении проверок. Главным минусом нововведения является то, что мотивированное мнение предоставляется узкому кругу лиц, ограничившись только крупными налогоплательщикам.

Подытоживая все вышесказанное отметим, что в настоящий момент дальнейшее развитие института фискального рескрипта зависит от множества внешних и внутренних факторов которые сводятся к следующим моментам.

Во-первых, в НК РФ необходимо закрепить легальное понятие фискального рескрипта. Кроме того, следует внести отдельную главу, посвященную предварительному налоговому разъяснению, которая исключила бы всевозможные неопределенности по вопросу толкования тех или иных положений о фискальном рескрипте. Во-вторых, предоставление мотивированного мнения налогового органа не должно ограничиваться только субъектами крупного бизнеса. Для того чтобы фискальный рескрипт имел дальнейшее развитие необходимо расширить перечень субъектов, имеющих право получать мотивированное мнение налогового органа.

Таким образом, развитие фискального рескрипта с учетом предложенных изменений помогут значительно снизить налоговые риски для бизнеса, простимулировать деловую активность за счет повышения стабильности и определенности правового регулирования налогообложения, и, конечно, предоставить гарантии налогоплательщику в отношениях с налоговыми органами, поскольку заранее установленная налоговая политика организации будет являться основанием для освобождения от налоговой ответственности.