

С.Г. Пепеляев, управляющий партнер юридической компании «Пепеляев Групп», главный редактор журнала «Налоговед», канд. юрид. наук, адвокат

Правовые проблемы трансформации налогового администрирования и контроля вследствие технологической революции

Налоговый контроль, как и многие другие предметные области налогообложения, переживает серьезную трансформацию. Она происходит под воздействием революционного технологического сдвига, распространения «цифры», которые диктуют принципиальные изменения глубинных подходов к контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

В основе традиционного налогового контроля лежат фиксация и систематизация хозяйственных операций в бумажном виде. Его характеристика – неспешность: финансовый результат определяется значительно позже совершения хозяйственных операций, завершения налогового периода. Отсюда традиционные формы контроля – камеральные и выездные проверки. Это постконтроль, нацеленный на сформированные и систематизированные активы: имущество, финансовый результат.

Предмет инновационных форм администрирования – трансакции. Активы контролируются косвенно: не по завершении их формирования, а в ходе этого процесса. А целью становятся системы внутреннего контроля налогоплательщиков, позволяющие предотвратить неправомерное применение налогового законодательства. Идея проста: если к таким системам нет претензий, то активы сформированы и оценены верно, все хозяйственные операции подтверждены. Если шли в правильном направлении, то и пришли куда надо. Преимущества этого подхода есть для всех участников налоговых отношений. Эти преимущества – в скоростях, в том, что снимаются риски, связанные с поздним выявлением нарушений.

В стратегической перспективе, причем не столь отдаленной (замечу, однако, что реальные изменения нередко происходят чуть позже, чем мечтали футуристы), прямой контроль активов станет излишним, а выездные налоговые проверки и связанные с ним инструменты контроля – истребование и выемка документов, запрос информации и др. – превратятся в атавизм.

Главные характеристики нового контроля:

- Контроль материальных потоков;
- Консолидация данных о налогоплательщике;
- Прогнозная аналитика;
- Бесконтактное администрирование и сбор платежей.

Но, как и при любых серьезных общественных преобразованиях, практика внедрения новых технологий отличается от плакатных представлений о светлом будущем. На это не надо закрывать глаза, чтобы не дискредитировать инновации, не усиливать сопротивление им. Отношение к «издержкам переходного периода» по принципу «лес рубят – щепки летят» недопустимо.

Обозначу три главные правовые проблемы внедрения инновационных форм налогового контроля.

1. Снижение уровня нормативного регулирования.

Поскольку инновационные формы контроля основаны на информационных технологиях, то, регулируя сами ИТ-процессы, можно влиять на решения правовых задач, в том числе де-факто устанавливать новые обязанности, вводить ответственность и др. Уклон в технологические аспекты контроля приводит к тому, что НК РФ все шире используется для рамочных установлений и все больший объем правил приходится на ведомственные акты.

Эти акты нередко получают форму технических предписаний. Например, для обозначения ведомственных инструкций о передаче информации участниками налогового мониторинга по электронным каналам связи используется понятие «сервисы информационного взаимодействия». Но за техническими аспектами скрывается нечто большее. В действительности электронный сервис мало чем отличается от налоговой декларации: и то и другое имеет общее назначение – передачу информации от налогоплательщика налоговому органу. Поэтому электронный сервис – способ представления налоговой отчетности. А вот утверждаются эти формы отчетности по-разному: форма декларации – приказом ФНС России, сервис – простой публикацией на сайте Службы.

О масштабе проблемы свидетельствует и то, что для обозначения единой цифровой методологической модели расширенного информационного взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками (алгоритмы автоматического контроля) используется понятие «цифровой налоговый кодекс», уводящее в мир параллельной регуляторной реальности. Как следствие, происходит обесценение административного процесса, в том числе административных процедур налогового контроля. Результат – нарушение прав подконтрольных лиц.

2. Задваивание форм налогового контроля.

В период активного внедрения контрольных инноваций желание вернуться к отживающим формам традиционного контроля, присовокупить их к высокотехнологичным бывает очень сильным. Например, провести у участников налогового мониторинга еще и выездные налоговые проверки.

Как сочетаются традиционные и инновационные формы контроля, в каких случаях и при каких условиях возможен «контрольный декаданс» – регресс, возвращение к изжившим формам?

Важно учитывать, что внедрение новых форм контроля весьма затратно и для государства, и для налогоплательщиков: разработка и внедрение ИТ-систем требуют многомиллионных, а в крупных холдингах и миллиардных затрат. Задвоение форм контроля в таких условиях – непозволительная роскошь и серьезное непропорциональное обременение. Если в исключительных ситуациях допустить это, то надо четко и недвусмысленно определить правовые условия. Ясно, что в отношении участников мониторинга должен применяться повышенный стандарт доказывания фактических оснований для назначения выездной налоговой проверки.

3. Непроработанные согласительные процедуры.

Новым формам контроля должны соответствовать комплаентные способы урегулирования, а лучше – избежания спорных отношений. Получение по запросу налогоплательщика мотивированного мнения налогового органа, казалось бы, предназначено быть таким способом.

Но он работает «с низким КПД», поскольку участие налогоплательщика в согласительных процедурах не гарантировано, а фактически исключено, так что название «согласительная процедура» установлено лишь для отвода глаз.

К тому же правовое значение мотивированных мнений небольшое. К сожалению, часто приходится слышать, что они имеют характер разъяснений, а их цель – всего лишь предупредить налогоплательщика о возможных неблагоприятных последствиях «ослушания». Мотивированные мнения не обладают признаками ненормативных правовых актов и не подлежат обжалованию в суде.

Сказанное свидетельствует о том, что фундаментальные правовые проблемы новых высокотехнологичных форм налогового контроля требуют серьезного осмысления. Право часто не поспевает за инновациями, но, когда отставание становится значительным, сами инновации рисуют обрушиться без правовой опоры.

О новой отчетной нагрузке

Проиллюстрировать приведенные положения можно свежим примером.

В июне 2025 г. на сайте ФНС России опубликованы новые версии 30 документов, адресованных компаниям, включенным в систему налогового мониторинга¹. Служба требует выполнять их положения начиная с 2026 г.

В числе этих документов «Сервис получения сведений о макроэкономических факторах (санкционных ограничениях), влияющих на деятельность компании». Он требует предоставлять в налоговые органы «на регламентной основе», то есть ежеквартально в установленный срок, сведения о санкционных ограничениях и их фактическом воздействии на деятельность компании. Это данные о трудностях в поставках сырья и материалов, машин и оборудования, расчетах и др. В инспекции направляется аналитика: например, как изменился размер дебиторской задолженности – вырос, снизился или остался прежним. Заметим, что все цифровые показатели для нее в налоговых органах и так имеются: эта информация есть в обычной отчетности.

Другой «сервис» – ежегодная сводка с поквартальной актуализацией о полученных налогоплательщиком мерах господдержки (субсидиях, грантах): о видах, формах, объемах госфинансирования, фактическом использовании и др.

Еще один «сервис» затребует отчеты об инвестпроектах: необходимо ежегодно, с поквартальным уточнением, предоставлять по 160 позициям весьма детальные сведения по всем аспектам таких проектов: правовым, имущественным, финансовым и т. д.

Авторы нововведения остаются инкогнито, так как опубликованные «сервисы» никем не подписаны, не имеют необходимых реквизитов документа. «Сервисы» оформлены как очередные приложения (из третьего десятка) к регламенту взаимодействия участника налогового мониторинга и инспекции через информационную систему. У них технологизированный вид: описание «сервиса» имеет форму таблицы с указаниями номеров строк, кодов, символов и др.

Внешне – как и неюридический документ. Однако же указано, что правовой основой новых обязанностей налогоплательщиков является подп. З п. 6 ст. 105.26 НК РФ.

Постараемся разобраться в правовой основе этих требований.

Служба вправе утверждать порядок получения доступа к информационным системам компаний – участников налогового мониторинга². Этот порядок утвержден соответствующим Приказом ФНС России от 13.03.2023 № ЕД-7-23/163@, который закрепляет обязанность налогоплательщика обеспечить возможность взаимодействия с налоговым органом через информационную систему организации (п. 1). Информация о технологии взаимодействия размещается на официальном сайте Службы (п. 2)³.

«Информация на сайте» имеет форму Регламента взаимодействия через информационную систему организации при проведении налогового мониторинга (далее – Регламент). Он представлен в электронном формате Word без всяких «опознавательных знаков». Нет ни одного из обязательных элементов нормативного акта (в том числе нормативно-технического), позволяющих идентифицировать и подтвердить его юридическую силу: нет места и даты принятия, номера, подписи уполномоченного должностного лица.

Приложения к Регламенту (их в настоящий момент 33) определяют технологию представления информации определенного содержания, в том числе периодичность, характер и комплектность сведений, способы кодировки данных. Эти приложения имеют специфическое название «сервисы». Оно отсылает к позиционированию ФНС как сервисной службы, обеспечивающей удобство взаимодействия с «клиентами», а по существу регламентирует форму представления информации по электронным каналам связи. При бумажном документообороте ту же функцию выполняют утвержденные формы налоговых деклараций. Задача одна и та же: обязать налогоплательщика представить необходимые инспекторам данные в структурном виде, отвечающем задачам контроля.

Очевидно, когда Минюст России регистрировал Приказ ФНС России практически со словами «о а технологии взаимодействия смотрите на сайте», он вряд ли догадывался о будущем содержании размещенных на сайте Службы требований, о том, что они приобретут второе дно: на виду технические алгоритмы, а за подкладкой – сущностные требования. Но и сама по себе отсылка в правовом нормативном акте к сайту как источнику развивающих его положений весьма сомнительна с точки зрения техники юридического нормотворчества. Отсылочная норма должна отправлять к другому нормативному акту или другой норме в том же акте, но не куда-то вне правового поля, вне источников права.

Разумеется, ФНС России не вправе налагать на налогоплательщика обязанности, не предусмотренные НК РФ, и наказывать за их невыполнение⁴. Кроме того, пределы полномочий налоговых органов, как и любых других органов госуправления, очерчены их задачами и функциями, определенными законом. Если налоговый орган реализует свои полномочия даже формально законно, но вне рамок закона, преследует иные цели, нужно говорить о том, что он злоупотребляет полномочиями⁵. Содержание ряда «сервисов» – затребование аналитической информации, не имеющей значения для контроля за исчислением и уплатой налогов налогоплательщиком, – убедительно свидетельствует о выходе за пределы установленных законом функций налоговых органов.

ФНС России постепенно становится регулятором «широкого профиля»: ведет различные реестры, консолидирует обширную информацию и пр.⁶ При этом она вторгается в компетенцию иных госорганов, дублирует их полномочия, утяжеляя административную нагрузку на бизнес. Например, именно Росстат (а не налоговая служба) определяет состав и сроки предоставления головными организациями групп компаний сведений об инвестиционной деятельности

участников группы⁷. ЦБ РФ уже высказал обеспокоенность трансформацией ФНС в суперведомство, прибирающее чужие полномочия⁸.

Вполне возможно, что в данном случае речь идет не об узурпации чужих функций, а о выполнении «дружеской просьбы» – скажем, Минэкономразвития России, которого данная информация интересует гораздо больше в связи с полномочиями по СЗПК. Участники налогового мониторинга рассказывают, что инспекция через витрину данных часто запрашивает какую-то неналоговую информацию и объясняет: «Нам самим этого не нужно, нам сказали начальство, а ему – Минэк. Нас даже не спрашивайте, что и как представлять».

Однако здесь есть и элемент иронии. Можно понять желание ведомства получить сведения из первых рук, а затем просто обобщить. Но это ненадлежащая замена развитию настоящих аналитических ресурсов, способных собирать и обрабатывать первичные данные и данные статистики (Big Data). В этом смысле новшество – «ленивое» решение, имитирующее технологический прогресс. Но компаниям – участникам налогового мониторинга, напротив, придется изрядно потрудиться и раскошелиться, поскольку выполнение каждого нового «сервиса» оборачивается значительными затратами на доработку программного обеспечения, добор кадров и др. Эти расходы на администрирование – составная часть общего налогового бремени, которое неуклонно растет.

Очевидные нарушения правовых стандартов, как в этом случае, происходят во многом из-за того, что юристы оказались не готовы к правовой оценке технологических изменений и их общественных последствий. Цифровизация, в том числе контрольно-надзорной деятельности, привносит значительную «техническую компоненту», под влиянием которой складываются новые общественные отношения. Они в значительной степени регулируются техническими НПА, массив которых растет и которые в будущем могут составить основу правового регулирования цифровых (технических) отношений. Но у этой группы источников права есть значительные особенности, связанные как с содержанием, так и с формой. При неизбежном расширении этой группы ее особые свойства будут оказывать мощное давление на традиционные источники права, приспосабливая их к своим потребностям⁹.

Цифровизация во весь рост ставит вопрос о форме выражения правовых норм и качестве законодательства. Если законы все больше будут реализовываться через информационные системы, как их надо писать? Как сделать так, чтобы аморфные, «заковыристые» тексты нормативных актов «ложились» на цифровую технологию, не теряя правовой сущности? Законодатель пока вовсе не стремится к «цифровому удобству», не заботится об «алгоритмическом качестве» правовых актов. Проблема даже усугубляется из-за бесконтрольногоброса слабо проработанных поправок во втором чтении¹⁰. В такой ситуации ожидаемо начинает проявляться другая крайность: правовые по содержанию нормы сразу пишут в «машиночитаемой» форме, не заботясь о соблюдении правил нормотворчества. Дело, стало быть, не только в злой воле тех, кто хочет тайно ввести дополнительные обязанности.

Однако нельзя сбрасывать со счетов и нетерпеливость инноваторов, которые и сами могут предлагать непроработанные решения, чреватые масштабными отрицательными последствиями. Яркий пример – драматическая история торопливого введения ЕНС¹¹. Надо учитывать и риски стимулирующего воздействия ИТ-лобби: оно крайне заинтересовано в ускоренном росте числа участников налогового мониторинга и расширении круга их обязанностей¹², и для него правовые стандарты кажутся досадными недоразумениями.

Нормативно-техническое регулирование цифровой эпохи выясняет проблему применения нормы ч. 3 ст. 15 Конституции РФ о том, что «любые нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, не могут применяться, если они

не опубликованы официально для всеобщего сведения». Размещение информационных сообщений на сайтах если и можно назвать обнародованием, то официальным опубликованием признать нельзя. Помимо традиционных изданий, с 2022 г. тексты правовых актов могут публиковаться на «Официальном интернет-портале правовой информации» (www.pravo.gov.ru)¹³. ФНС России решила обойтись и без него.

Но и техногенная цивилизация не может отказаться от того, чтобы в неприкосновенности оставались те правовые ценности, на которых основана общественная гармония. Среди них принципы нормотворческой деятельности: законность, гласность, учет демократических прав и свобод. Как демонстрирует рассмотренный случай, сегодня они игнорируются, во всяком случае на ведомственном уровне.

Чтобы эта практика не завела слишком далеко, проблемы правового регулирования инновационных форм налогового контроля надо поместить в фокус научного и профессионального внимания. Без этого официальные уверения, что налоговый мониторинг внедряется с соблюдением баланса между государственными интересами и интересами хозсубъектов в собственном развитии и приводит к снижению административного бремени¹⁴, останутся пустой декларацией. Пока же лица, вступающие в налоговый мониторинг, входят в область правовой неопределенности с рисками роста административной нагрузки и существенных дополнительных затрат.

СНОСКИ

¹ Справочники налогового мониторинга // Сайт ФНС России. 02.06.2025, URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/reference_work/taxmonit/#t11

² Пункт 4 ст. 31, абз. 2 подп. 4 п. 6 ст. 105.26 НК РФ, п. 1 и подп. 5.9.51 п. 5 Положения о ФНС России.

³ А именно в разделе сайта «Деятельность / Контрольная работа / Налоговый мониторинг / Расширенное информационное взаимодействие».

⁴ Над налогоплательщиком довлеет норма о досрочном прекращении мониторинга за систематическое – два раза и более – непредставление или несвоевременное представление налоговому органу документов (информации), пояснений. Когда такая ситуация реализуется, колоссальные затраты на автоматизацию придется списать в убытки.

⁵ См. об этом Постановление КС РФ от 16.07.2004 № 14-П.

⁶ Пепеляев С.Г. Рейтинговое агентство «ФНС России» // Налоговед. 2025. № 6. С. 4–7.

⁷ Пункт 5.6 (2) Положения о Федеральной службе государственной статистики (утв. Постановлением Правительства РФ от 02.06.2008 № 420).

⁸ ФНС получит полномочия по комплексной оценке бизнеса. Зачем это нужно компаниям // РБК. 29.04.2025. URL: <https://www.rbc.ru/economics/29/04/2025/680f3dcf9a79478d262f7a8e>

⁹ Поленина С.В., Сильченко Н.В. Технические нормативные правовые акты в системе формальных источников современного права. // Журнал российского права. 2020. № 12. С. 32–42.

¹⁰ Пепеляев С.Г. Из другой оперы: о поправочном экстремизме // Налоговед. 2025. № 5. С. 4–10.

¹¹ Юстус О.И. Единый налоговый счет и его сальдо: подводные камни правового регулирования // Налоговед. 2022. № 10. С. 19–25; Павленко С.П. Правовая природа положительного сальдо ЕНС

и его влияние на начисление пеней и применение мер ответственности // Налоговед. 2024. № 3. С. 17–20; Сорокин И.О., Тихомиров П.Ю. Возврат необоснованно учтенного положительного сальдо ЕНС: какие последствия? // Налоговед. 2024. № 10. С. 24–32.

¹² Объем рынка налогового мониторинга к 2030 г. вырастет почти в четыре раза – до 22,2 млрд руб. – сообщают аналитики. URL: <https://rg.ru/articles/vizor/>

¹³ Указ Президента РФ от 03.03.2022 № 90 «О некоторых вопросах размещения текстов правовых актов на официальном интернет-портале правовой информации (www.pravo.gov.ru)».

¹⁴ Пункт 5 Концепции развития налогового мониторинга (утв. Распоряжением Правительства РФ от 21.02.2020 № 381-р).