

Список использованных источников:

1. Кодекс Республики Беларусь о судоустройстве и статусе судей : Кодекс Республики Беларусь, 29 июня 2006 г. № 139-З : принят Палатой представителей Республики Беларусь 31 мая 2006 г., одобрен Советом Республики 16 июня 2006 г.; с изм. и доп. ; Закон Респ. Беларусь, 10 декабря 2020 г. № 63-З [Электронный ресурс] // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Республики Беларусь. – Минск, 2022.
2. Федеральный конституционный закон о судебной системе Российской Федерации: Федеральный конституционный закон Российской Федерации от 31 декабря 1996 г. № 1-ФКЗ : принят Государственной Думой 23 октября 1996 г., одобрен Советом Федерации 26 декабря 1996 г.; с изм. и доп. ; Фед. констит. закон, 8 декабря 2020 г. № 7-ФКЗ [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс.
3. Федеральный закон о Судебном департаменте при Верховном Суде Российской Федерации : Федеральный закон от 8 января 1998 г. № 7-ФЗ : принят Государственной Думой 19 декабря 1997 г., одобрен Советом Федерации 24 декабря 1997 г.; с изм. и доп. ; Фед. закон, 30 апреля 2021 г. № 117-ФЗ [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс.
4. Об утверждении Федерального государственного образовательного стандарта среднего профессионального образования по специальности 40.02.03 Право и судебное администрирование, 12 мая 2014 г. : Приказ Министерства образования и науки Российской Федерации от 12 мая 2014 г. № 513 с изм. и доп. ; Приказ Минобрнауки от 13 июля 2021 г. [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс.
5. Инструкции по делопроизводству в Верховном Суде Республики Беларусь, 21 сентября 2018 г. № 75 : утверждена приказом Председателя Верховного Суда Республики Беларусь [Электронный ресурс] // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Республики Беларусь. – Минск, 2022.
6. Инструкции по делопроизводству в Верховном Суде Российской Федерации, 8 мая 2015 г. № 32-П : утверждена приказом Председателя Верховного суда Российской Федерации; с изм. и доп. ; Приказ Председателя Верховного суда РФ, 24 декабря 2021 г. [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс.
7. Организация судебной деятельности: учебник / Под ред. В.В. Ершова. М.: РГУП, 2016. – 390 с.

НАЦИОНАЛЬНЫЕ ПРОГРАММЫ КООПЕРАТИВНОГО КОМПЛАЙЕНСА: КОМПАРАТИВНЫЙ АСПЕКТ*

А.В. Демин

Ключевые слова: налог, налоговая политика, ОЭСР, кооперативный комплаенс, доверие, транспарентность, сотрудничество, риск-менеджмент.

Каждая налоговая система сталкивается с угрозой налоговых девиаций. Поэтому вопросы надлежащего исполнения налоговых обязательств актуальны для каждой страны – независимо от исторических традиций, политической и правовой организации, уровня экономики, национальной, культурной, религиозной специфики, и т.д. Максимизация налогового комплаенса относится к фундаментальным (и первоочередным) задачам любой налоговой системы.

* Исследование выполнено при финансовой поддержке Российского Фонда Фундаментальных Исследований (РФФИ) в рамках научного проекта № 20-011-00080 «Налоговый комплаенс и правовые средства его обеспечения».

Нельзя забывать, что мир вокруг нас непрерывно меняется, причём темпы таких изменений перманентно нарастают. Информационные и цифровые революции, ИТ-технологии, новые средства коммуникаций и обработки данных кардинально трансформируют социальную среду. Изменения в объектах правового воздействия требуют *адекватных реакций* со стороны регуляторов, которые вынуждены оперативно отвечать на новые вызовы, адаптируя свои управленческие стратегии к требованиям времени. И, разумеется, налоговое администрирование в этом контексте не является исключением [1, p. 287–356].

В этом контексте весьма привлекателен концепт «кооперативного комплайенса» (*cooperative compliance*), разработанный ОЭСР и принятый на вооружение налоговыми администрациями по всему миру, включая Россию. В основе этого налогового режима – конструктивный обмен информацией между налоговыми органами и налогоплательщиками, основанный на доверии, диалоге, открытости и взаимном стремлении к сотрудничеству. В процессе таких взаимодействий производится совместная оценка как уже совершенных, так и планируемых транзакций, вырабатываются рекомендации и правовые позиции в части надлежащего исполнения налоговых обязательств. По мнению ОЭСР, стратегии, основанные на кооперативном комплайенсе, значительно предпочтительнее тех, которые полагаются только на принуждение.

Инициатива в разработке и внедрении программ кооперативного комплайенса исторически принадлежит ОЭСР, которая последовательно отстаивает позицию, что лишь модернизация взаимоотношений с участием налогоплательщиков, налоговых консультантов и налоговых администраций способна существенно помочь в решении проблем агрессивного налогового планирования. В этом контексте традиционная модель сдерживания (*deterrence model*) становится частью *новой стратегии*, которая больше не рассматривает налогоплательщиков и налоговиков в качестве антагонистов, но – опирается на доверие, сотрудничество, реципрокность, диалог, саморегулирование и поиск компромиссов.

Среди первых программ добровольного раскрытия информации – «Risk Rating Approach» в Великобритании, «Cooperative Approach» в Ирландии, «Compliance Assurance Process» в США, «Horizontal Monitoring» в Нидерландах, «Tax Governance» в Дании, «In-depth Dialogue» в Швеции, «Taxpayers Engagement Strategy» в ЮАР, «Forward Compliance Arrangement» в Австралии, «Code of Good Tax Practice» в Испании и т. д. «Медленно, но неуклонно все больше налоговых юрисдикций, стран-членов ОЭСР, а также некоторых африканских стран присоединяются к клубу кооперативного комплайенса» [3, p. 100].

В частности, Нидерландский вариант кооперативного комплайенса, названный «горизонтальным мониторингом» (*Horizontal Monitoring; НМ*), представляет собой метод административного контроля, основанный

на информированном доверии, взаимопонимании и транспарентности между отдельными налогоплательщиками и Налогово-таможенным управлением (Netherlands Tax and Customs Administration; NTCA). Нидерланды – пионеры в этой области, они развивают национальную программу горизонтального мониторинга с 2005 года. Стать участником программы на добровольной основе вправе лишь крупные налогоплательщики, альтернативно отвечающие одному из следующих критериев: а) оборот превышает 10 млн €, а заработная плата – 2 млн €; б) валовая заработная плата превышает 8 млн €; в) активы превышают 1 млрд €. Уникальная особенность программы – возможность присоединения к ней некоммерческих организаций. Между сторонами заключается либо соглашение о комплаенсе (*compliance agreement*), либо т. н. *covenant*, содержащий принципы сотрудничества на основе доверия, взаимопонимания и прозрачности. В обмен на добровольное раскрытие налоговозначимых сведений налогоплательщики получают определенность в части своих налоговых обязательств и, по общему правилу, не подлежат углубленным налоговым проверкам, санкциям и судебному преследованию. Ключевое значение здесь имеет предварительное консультирование налогоплательщиков (*preliminary consultation*). Разумеется, могут проводиться выборочные проверки и ревизии (в порядке исключения).

Американская программа *Compliance Assurance Process* (CAP) доступна корпорациям, акции которых открыто торгуются на фондовых рынках, с активами не менее 10 млн \$. Кроме того, для присоединения к программе нужно подтвердить свой имидж комплаенсного налогоплательщика. Участники программы подписывают меморандум о взаимопонимании, где индивидуализируются их права и обязательства. В частности, налогоплательщик обязуется раскрывать информацию о планируемых транзакциях, своих налоговых позициях, использовании налоговых убежищ и иных элементах налогового риска. Налоговый орган, в свою очередь, обязан оказать налогоплательщику содействие в интерпретации налоговых норм и налоговозначимых фактов в режиме *ex ante*, т. е. ещё на этапе налогового планирования [7, p. 41].

В Дании в программе кооперативного комплаенса, именуемой «Tax Governance», вправе участвовать корпорации с оборотом более 500 млн датских крон. С 2008 по 2011 год программа действовала в качестве пилотного проекта, и была официально легализована законом в 2012 году. На долю участников программы приходится до 60 % всех корпоративных налоговых платежей. Само участие в программе носит конфиденциальный характер. При присоединении к программе каждой корпорации назначается курирующий менеджер, которым, как правило, является налоговый служащий с многолетним опытом работы и специализирующийся в корпоративном налогообложении. Такой менеджер выступает основным контактным лицом от налоговой администрации для корпорации-участника.

В Австрии имплементация рассматриваемого режима стартовала с пилотного проекта в 2011 году, а начиная с 2019 года действует официально легализованная программа горизонтального мониторинга. Основной критерий для добровольного присоединения к ней – наличие у компании годового оборота более 40 млн €. Для участия в программе налогоплательщики должны разработать и внедрить ТCF, а также получить заключение от сертифицированного аудитора или налогового консультанта, подтверждающего, что их ТCF соответствуют требованиям законодательства (каждые три года эффективность ТCF должна заново переоцениваться и подтверждаться). Еще одно условие – положительный «налоговый имидж», о котором свидетельствует отсутствие наложенных уголовных санкций за последние 5 лет или – санкций за грубую небрежность (*gross negligence*) за последние 7 лет до момента подачи заявки. В рамках горизонтального мониторинга налогоплательщик должен информировать налоговую администрацию о любых налоговых рисках. Кроме того, предусмотрены очные встречи сторон для обмена мнениями и разрешения сложных вопросов налогообложения. Участники программы не подвергаются налоговым проверкам, так как контроль за выполнением их налоговых обязательств осуществляется налоговым органом в режиме реального времени [4, р. 125; 5, р. 385].

Шведский вариант кооперативного комплайенса именуется «углубленным диалогом» (*in-depth dialogue; fördjupad dialog*). Эта программа была взята на вооружение Налоговым агентством в 2011-2012 гг. в рамках инициативы «Enhanced Relationship», разработанной ОЭСР и Международной налоговой ассоциацией (*International Fiscal Association; IFA*), а в 2014 году она была обновлена и перезапущена. Цель программы – снизить налоговые риски компаний, оптимизировать обмен информацией, повысить уровень доверия между налогоплательщиками и налоговыми органами, противостоять агрессивному налоговому планированию и прямому уклонению от уплаты налогов. Основной акцент сделан на превентивной оценке налоговых обязательств, подлежащих уплате в предстоящие периоды. Решение о включении корпорации в программу «углубленного диалога» принимает Налоговое агентство (после согласования с претендентами на участие в программе). Из числа сотрудников Налогового агентства назначается контактное лицо, отвечающее за взаимодействие с налогоплательщиком. Конкретные меры включают три направления: оценку налоговых рисков компаний, помощь последним в организации эффективных процедур предоставления оперативных сведений налоговозначимого характера и консалтинг с целью снижения неопределенности в части интерпретации налоговых норм и установления фактических налоговых обязательств [6, р. 6].

Бельгия одной из последних европейских стран приступила к разработке собственной программы кооперативного комплайенса. В конце 2018 года был разработан и внедрен пилотный проект под названием *Cooperative Tax Compliance Programme* [3, р. 102–103]. Как и в других

юрисдикциях, целью проекта провозглашено наращивание правовой определенности для улучшения налогового комплайенса. Участие в бельгийской программе характеризуется достаточно высокими пороговыми значениями, а именно: выручка не менее 750 млн €; общая сумма балансовых активов не менее 1,5 млрд €; штат сотрудников более 1000 человек. Соответственно принять в ней участие могут лишь весьма крупные корпорации. Кроме того, на момент подачи заявки у компании не должно быть налоговой задолженности и фактов привлечения к ответственности за грубые нарушения закона (за последние три года). Разумеется, наличие ТCF является обязательным. Интересная особенность бельгийской программы заключается в том, что с момента присоединения к ней корпорации – автоматическими участниками программы также становятся и все взаимозависимые с ней лица.

Что касается нашей страны, то концепт кооперативного комплайенса нашел свое выражение в правовой конструкции *налогового мониторинга*, который был имплементирован в налоговую систему России в 2014 году. Именно тогда в Налоговом кодексе появился самостоятельный раздел V.2 «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга». Первоначально рассчитанный лишь на крупнейших налогоплательщиков, соответствующих высоким пороговым критериям в части доходов, сумм уплаченных налогов или балансовой стоимости активов, в настоящее время режим налогового мониторинга последовательно расширяется законодателем, приобретая все более масштабное и массовое применение.

Подведём итоги. Современные программы кооперативного комплайенса возникли из желания современных государств перейти от антагонистических взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками к взаимовыгодному сотрудничеству. Этот режим представляет собой «переход от ретроспективного и в первую очередь репрессивного контроля к отношениям, основанным на постоянном обсуждении налогового режима ключевых транзакций в реальном времени или даже – в перспективе» [8, р. 253]. В целом же кооперативный комплайенс охватывает ряд альтернативных подходов к налоговому администрированию, ориентированных на диалог, партнёрские и доверительные отношения, транспарентность и поиск компромиссов.

Добровольно участвуя в программах кооперативного комплайенса, налогоплательщики обязуются сформировать эффективные системы внутреннего управления и контроля за налоговыми обязательствами, обеспечивая максимальную прозрачность в режиме реального времени. В свою очередь налоговые органы гарантируют определённую и оперативную обратную связь по сложным налоговым вопросам интерпретации и применения налоговых норм. Поэтому кооперативный комплайенс можно охарактеризовать формулой «транспарентность в обмен на определенность». Участие в таких программах способствует экономии ресурсов на обеспечение налогового комплайенса для всех участвующих в них субъектов. В конечном итоге, снижается масштаб непреднамеренных налоговых ошибок и агрессивного налогового планирования, а налоговый комплайенс в целом –

нарастает. Именно эти факторы обусловили успех программ кооперативного комплайенса во всем мире, включая и нашу страну.

Следует помнить, что *универсальной модели* кооперативного комплайенса не существует. Несмотря на наличие общих черт и базовых установок, в отдельных странах и юрисдикциях она может нести собственную специфику, обусловленную экономическими, правовыми, культурологическими и иными факторами. С одной стороны, все программы кооперативного комплайенса опираются на некие общие максимы – добровольность, диалог, реципрокность, взаимное доверие, понимание, транспарентность и т. п. С другой стороны, в разных странах они могут существенно различаться в деталях (например, в части пороговых критериев участия, нормативной базы, практической организации налоговых взаимодействий и проч.).

Список использованных источников:

1. Alm, J., Beebe, J., Kirsch, M. S., Marian, M. S. & Soled, J. New Technologies and the Evolution of Tax Compliance // *Virginia Tax Review*. – 2020. – Vol. 39, No. 3. – P. 287–356.
2. Boll K. & Brehm Johansen M. Tax Governance: Corporate Experiences with Cooperative Compliance in Denmark. Umeå University, 2018. FairTax: Working Paper Series № 17. URL: <https://research.cbs.dk/en/publications/tax-governance-corporate-experiences-with-cooperative-compliance-> (дата обращения: 22.04.2022).
3. Bronżewska, K. & Majdańska, A. The New Wave of Cooperative Compliance Programmes and the Impact of New Technology // *European Taxation*. – 2019. – Vol. 59, No. 2/3. – P. 99–105.
4. Eberhartinger, E. & Zieser, M. The Effects of Cooperative Compliance on Firms' Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs // *Schmalenbach Journal of Business Research*. – 2021. – Vol. 73, No. 1. – P. 125–178.
5. Fiala, F. & Ramharter, L. Cooperative Compliance in Austria // *European Taxation*. – 2019. – Vol. 59, No. 8. – P. 385–390.
6. Hambre, A.-M. Cooperative Compliance in Sweden: A Question of Legality // *Journal of Tax Administration*. – 2019. – Vol. 5, No. 1. – P. 6–25.
7. Marcovici, Ph. & Noked, N. Cooperative Compliance Program for Individuals and Trusts: A Proposal for a Compliance Passport // *Journal of Tax Administration*. – 2021. – Vol. 6, No. 2. – P. 35–59.
8. Pemberton, J. L. & Majdanska, A. Changing the Relationship between Tax Administrations and Taxpayers // *Tax Notes International*. – 2016. – Vol. 81, No. 3. – P. 247–255.

ПРАВА И ЗАКОННЫЕ ИНТЕРЕСЫ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ГРАЖДАНСКИХ СЛУЖАЩИХ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Г.Т. Ромашова

Ключевые слова: государственная гражданская служба, правовое положение государственных служащих, законные интересы, должностной рост, право на профессиональное развитие.

Эффективность государственного регулирования в значительной степени зависит от стабильности функционирования государственных институтов, в числе которых центральное место занимает институт государственной гражданской службы (далее гражданской службы).