



ДЖАНГАР ДЖАЛЬЧИНОВ,
партнер и руководитель российской
налоговой и таможенной практики Dentons



АЛЕКСЕЙ МАТВЕЕВ,
советник налоговой и таможенной
практики Dentons



30 лет ФНС России: от неповоротливой машины до высокотехнологичного сервиса

Начиная с 2000-го года 21 ноября в нашей стране празднуют День работников налоговых органов Российской Федерации. В этом году мы отмечаем 30-летний юбилей с момента образования в составе Министерства финансов РСФСР Государственной налоговой инспекции и ее территориальных органов. Из крайне неповоротливой фискальной машины российская налоговая служба превратилось в одно из самых высокотехнологичных и клиентоориентированных ведомств. ФНС России не только выполняет свою ключевую функцию — контроль и надзор над соблюдением законодательства о налогах и сборах, но и оказывает широкий спектр государственных услуг. К юбилею налоговая команда Dentons подготовила таймлайн основных событий в отечественном налоговом регулировании.

1990 г.–2000 г.: централизация системы управления

Становление и развитие налоговых органов в нашем государстве неразрывно связано с ходом политико-экономических реформ, сменой экономического уклада. Провозглашение свободы частной инициативы, приватизация, снижение доли государства в экономике привели к образованию огромного числа независимых экономических субъектов начиная от корпоративных образований, заканчивая каждым конкретным человеком в силу самого факта его проживания на территории России или обладания собственностью. Само существование государства невозможно без обеспечения надлежащего финансирования его социально-экономических обязательств, обязательств в сфере обороны и общественной безопасности. В этой связи определение в составе органов исполнительной власти отдельного ведомства, отвечающего за фискальные функции было, безусловно, оправданно.

Итогом первого десятилетия существования службы стало выстраивание централизованной

системы управления налоговой функцией и обеспечение поступлений в бюджет на фоне непрерывной череды кризисных явлений: инфляции, недостатка ликвидности в экономике, дефолта 1998 г. Организационные, информационные и кадровые ресурсы того времени позволяли концентрироваться лишь на выявлении формальных нарушений налогового законодательства и только в отношении крупнейших, «исторически» существовавших предприятий-налогоплательщиков. В этот период налоговые органы активно прибегали к нормотворчеству, устраняя неопределенность в налоговом законодательстве собственными инструкциями и иными ненормативно-правовыми актами. Значимость подобных документов была столь высокой, что при рассмотрении судебных споров отступление именно от положений инструкции, а то и от циркулярного письма, но не закона, служило основанием для поддержки позиции налоговых органов. Подходы к активной борьбе с элементами уклонения от налогообложения, к «обелению» бизнеса тогда еще только прорабатывались.

2000 г.–2010 г.: кодификация

Знаковыми событиями 2000-х годов стали кодификация налогового законодательства, снижение налогового бремени путем отмены оборотных, а также значительного числа региональных и местных налогов. На фоне экономического роста налоговые органы начали активную и систематическую борьбу с уклонением от уплаты налогов на российском уровне, активно используя понятия «необоснованная налоговая выгода»¹ и «недобросовестный налогоплательщик»². В налоговом администрировании приобрели значимость аналитические формы отбора налогоплательщиков для проведения проверок и введения обязательного досудебного порядка урегулирования налоговых споров.

2010 г.–2020 г.: цифровая трансформация

В течение последнего десятилетия развитие налоговой службы характеризуется тремя главными особенностями. Первая особенность — *трансформация из чисто фискального ведомства в сервисное*, предоставляющее налогоплательщикам все больше возможностей по снижению временных и денежных издержек на исполнение обязанностей по уплате налогов. Высокие достижения в этой сфере очевидны и неоспоримы: электронный документооборот, предоставление сервисов личного кабинета налогоплательщика и др.

Вторая особенность — *цифровая трансформация ведомства в области налогового контроля и анализа*, заслужившего признание во всем мире: АСК НДС, онлайн-кассы. С момента внедрения онлайн-касс прошло всего четыре года, но достигнутые к сегодняшнему дню результаты впечатляют: более 1,5 млн налогоплательщиков применяют порядка 3,4 млн онлайн-касс. Реформа позволила ликвидировать девять форм кассовой отчетности, стало гораздо сложнее использовать фирмы-однодневки, существенно повысилась собираемость НДС.

Третья особенность — *переключение внимания ФНС России на сферу международного налогообложения*. Сила ведомства в отстаивании фискальных интересов государства при наличии трансграничных операций проявилась в ряде знаковых судебных решений, среди которых особое внимания заслуживают дело *Северного Кузбасса*³ (применение правил «недостаточной» капитализации), а также дело *МУМТ*⁴ (учет для целей налогообложения трансграничных внутригрупповых услуг).

¹ См. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53.

² См. Постановление КС РФ от 12.10.1998 № 24-П.

³ См. Постановление Президиума ВАС РФ от 07.12.2012 № 8654/11.

⁴ См. Постановление 9ААС от 17.12.2012 № А40–62131/12.



Большие успехи были достигнуты в практической реализации деофшоризационных и прочих инициатив в трансграничном налогообложении: правила о КИК, о фактическом праве на доход и об НДС на трансграничные услуги в электронной форме. ФНС России практически реализованы положения налогового законодательства о трансфертном ценообразовании. Кроме того, налоговое ведомство проявило полную готовность к имплементации международных инициатив по предотвращению размывания налоговой базы и вывода прибыли из-под налогообложения (план BEPS), в том числе к применению правил международных налоговых соглашений с учетом недавно ратифицированной Многосторонней конвенции ОЭСР (MLI).

В масштабах государства 30 лет — не такой уж долгий путь, и, хотя проделано немало, устойчивый баланс публичных и частных интересов в сфере налогообложения пока так и не достигнут. Порой правильные и разумные инициативы ФНС России усложняют жизнь не только уклонистам, но и добросовестным налогоплательщикам. Ту же информатизацию налогового администрирования налогоплательщики нередко оплачивают из собственного кармана, что особенно больно бьет по малому бизнесу. Иногда представители налоговых органов не поспевают за развитием рынка и находят искусственный повод для доначислений, забывая о презумпции добросовестности налогоплательщика и регулирующей функции налогообложения. Практикуются непредусмотренные законом формы налогового контроля, оказывается давление на налогоплательщиков, а нарушения процедуры со стороны налоговых органов не наказываются.

Тем не менее перечисленные выше достижения ставят ФНС России в ряд одних из самых эффективных налоговых органов в мире.

1990

В СОСТАВЕ МИНИСТЕРСТВА ФИНАНСОВ РСФСР СОЗДАНА
ГОСУДАРСТВЕННАЯ НАЛОГОВАЯ ИНСПЕКЦИЯ

1991

Создана налоговая система России. Приняты законы «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», «О налоговых органах Российской Федерации», законы по ключевым федеральным налогам: о налоге на прибыль, НДС, подоходном налоге с физических лиц и др. Государственная налоговая инспекция при Министерстве финансов РСФСР преобразована в Госналогслужбу РФ.

Утверждено Положение «О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли».

1993

Главное управление налоговых расследований при Госналогслужбе России преобразовано в Федеральную службу налоговой полиции.

1992

Вышла инструкция Госналогслужбы РФ от 16.06.1995 № 34 «О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц».

Отменен спецналог, введенный Указом Президента РФ от 22.12.1993 № 2270 и исчислявшийся в 1994–1995 гг. с базы, аналогичной НДС.

Принята часть первая Налогового кодекса РФ.

Введено понятие «добросовестного налогоплательщика» (Постановление КС РФ от 12.10.1998 № 24-П).

Госналогслужба России преобразована в Министерство по налогам и сборам Российской Федерации (МНС России).

1995

1998

Отменены налог с продаж и налог на рекламу.

Установлен фактический запрет на применение вычетов по НДС при использовании заемных средств для оплаты приобретенных товаров (работ, услуг) до момента погашения займа с последующей его отменой (Определения КС РФ от 08.04.2004 № 169-О, от 04.11.2004 № 324-О).

МНС России преобразовано в ФНС РФ.

Принята часть вторая Налогового кодекса РФ.

Разрешен вычет НДС при неденежных формах оплаты (Постановление КС РФ от 20.02.2001 № 3-П).

Введена возможность представления деклараций в электронном виде.

Упразднены органы налоговой полиции.

2000

2004

Введен обязательный досудебный порядок обжалования решений налоговых органов с 2009 года.

Введено в оборот понятие необоснованной налоговой выгоды (Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53).

Ограничена возможность налоговых органов использовать гражданско-правовой инструментарий (взыскание всего полученного по сделке) в налоговых правоотношениях (Постановление Пленума ВАС РФ от 10.04.2008 № 22).

2006

2008

2009

Единый социальный налог заменен страховыми взносами.

Заключено первое мировое соглашение в налоговых спорах — дело Лояли Партнерс Восток (Постановление Президиума ВАС РФ от 26.06.2012 № 16370/11).

Правила недостаточной капитализации признаны преобладающими над положениями соглашений об избежании двойного налогообложения — дело Северного Кузбасса (Постановление Президиума ВАС РФ от 07.12.2012 № 8654/11).

Трансграничные внутригрупповые услуги, стоимость которых определена расходами исполнителя, признаны фиктивными — дело МУМТ (Постановление 9 ААС от 17.12.2012 № А40-62131/12).

2012

ФНС России добилась взыскания неуплаченных налогов с третьего лица после передачи ему бизнеса — дело Королевской воды (Постановление АС МО от 31.10.2014 № А40-28598/2013).

Пленум ВАС РФ принял обширное Постановление от 30.05.2014 № 33 по вопросам исчисления НДС.

Появился личный кабинет налогоплательщика (с 2010 г., но формализован в 2014 г. с принятием Федерального закона от 04.11.2014 № 347-ФЗ).

Введен налоговый мониторинг.

Принят деофшоризационный пакет поправок: правила КИК, налоговое резидентство и фактическое право на доход.

2014

Законодательно закреплены «антиуклонительные» нормы в ст. 54.1 НК РФ, которые ранее существовали только в изложении Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53. Установлен новый алгоритм оценки хозяйственных операций на предмет уклонения от уплаты налогов.

2017

Ратифицирована многосторонняя конвенция MLI.

В практике появилось прямое указание на запрет передачи долей в ООО при внутригрупповой реструктуризации невыгодным для бюджета способом — дело Агроаспекта (Решение Арбитражного суда города Москвы от 22.11.2019 № А40-118135/19).

2019

В Налоговый кодекс РФ введены правила трансфертного ценообразования.

2011

Появилась автоматизированная система контроля за возмещением НДС из бюджета «АСК НДС».

Приняты масштабные разъяснения о толковании и применении норм части первой НК РФ, которые значительно повлияли на правоприменительную практику (Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57).

2013

Переход на онлайн-кассы.

Введен НДС на электронные услуги.

Введена гл. 34 НК РФ «Страховые взносы».

Налоговые органы вернулись к оценке целесообразности хозяйственных операций налогоплательщиков. Введена в практику концепция «искусственного увеличения кредиторской задолженности» — дело Континентал Тайрс Рус (Решение Арбитражного суда города Москвы от 24.10.2016 № А40-251161/15).

2016

Комментарии к Модельной налоговой конвенции ОЭСР признаны легитимным средством толкования российских международных налоговых договоров. Закреплен принцип однократности неблагоприятных последствий, вызванных злоупотреблениями со стороны налогоплательщиков.

2018

Внесены изменения в соглашения об избежании двойного налогообложения с Кипром, Мальтой и Люксембургом

2020