

Актуальные вопросы налогового администрирования

Е. В. Евсикова¹, С. А. Коловайло², Н. А. Кравченко³, И. Ю. Семухин⁴

^{1, 2, 3, 4} Крымский филиал Российского государственного университета правосудия, г. Симферополь, Российская Федерация

¹ *helen_yevsikova@mail.ru*, <https://orcid.org/0000-0002-8162-5402>

² *skoloajlo@gmail.com*, <https://orcid.org/0000-0002-3510-5553>

³ *nataliakravchenko85@gmail.com*, <https://orcid.org/0000-0001-9776-563X>

⁴ *semmich@mail.ru*

Аннотация. Принимая во внимание тенденции развития общественных отношений, которые характеризуются активным внедрением цифровых технологий, кризисными явлениями в экономике, дефицитом бюджета, низкой обеспеченностью бюджетов муниципальных образований, видится актуальным анализ теоретических аспектов налогового администрирования, а также тенденций и путей его развития с учетом международного опыта. Проведенный анализ подходов к толкованию понятия «налоговое администрирование» позволил прийти к выводу о том, что данная категория представляет собой систему управления налоговыми отношениями в целях обеспечения своевременного и полного поступления налоговых и других обязательных платежей в бюджетную систему с оптимальными затратами для налогоплательщиков. С целью характеристики налогового администрирования как научной категории в работе проведен анализ категорий субъект, объект, цели, задачи и принципы его осуществления. Определение сущностных характеристик данных категорий позволит в дальнейшем разработать модель налогового администрирования для осуществления оценки его эффективности. Также проведен анализ основных тенденций развития налогового администрирования, которые проявляются во внедрении информационных технологий в систему контроля над оборотом товаров на всех этапах – от производства (ввоза) до их конечной реализации, снижении издержек субъектов хозяйствования по перечислению обязательных платежей посредством развития электронного документооборота, системы налогового мониторинга, а также создания правовых основ для внедрения таможенного мониторинга и др.

Ключевые слова: бюджет, налоги, налоговое администрирование, налоговый мониторинг, цифровизация, налоговый контроль.

Для цитирования: Евсикова Е. В., Коловайло С. А., Кравченко Н. А., Семухин И. Ю. Актуальные вопросы налогового администрирования // Юридический вестник ДГУ. 2022. Т. 42, № 2. С. 74–83. DOI: 10.21779/2224-0241-2022-42-2-74-83

Original article

Current issues of the tax administration

Elena V. Evsikova¹, Svetlana A. Kolovaylo², Natalia A. Kravchenko³, Igor U. Semyhin⁴

^{1, 2, 3, 4} The Crimean Branch of the Federal State Education Institution of Higher Education Russian State University of Justice, Simferopol, Russia Federation

¹ *helen_yevsikova@mail.ru*, <https://orcid.org/0000-0002-8162-5402>

² *skoloajlo@gmail.com*, <https://orcid.org/0000-0002-3510-5553>

³ *nataliakravchenko85@gmail.com*, <https://orcid.org/0000-0001-9776-563X>

⁴ *semmich@mail.ru*

Abstract. Taking into account the trends in the development of public relations, which are characterized by the active introduction of digital technologies, crisis phenomena in the economy, budget deficit, low provision of municipal budgets, etc. It is relevant to analyze the theoretical aspects of tax administration, as well as trends and ways of its development, taking into account international experience. The analysis of approaches to the interpretation of the concept of "tax administration" allowed us to conclude that this category is a system of tax relations management in order to ensure timely and full receipt of tax and other mandatory payments to the budget system with optimal costs for taxpayers. In order to characterize tax administration as a scientific category, the paper analyzes such categories as subject, object, goals, objectives and principles of its implementation. The determination of the essential characteristics of these categories will allow us to further develop a model of tax administration to assess its effectiveness. The analysis of the main trends in the development of tax administration, which are mani-

fested in the introduction of information technologies into the system of control over the turnover of goods at all stages, from production (import) to their final sale, reducing the costs of business entities for the transfer of mandatory payments through the development of electronic document management, the development of a tax monitoring system, the creation of legal bases for the introduction of customs monitoring, etc.

Keywords: budget, digitalization, taxes, tax control, tax monitoring, tax administration.

For citation: Evsikova E. V., Kolovaylo S. A., Kravchenko N. A., Semyhin I. U. Current issues of the tax administration. *Yuridicheskii vestnik DGU = Law Herald of DSU*, 2022, vol. 42, no. 2, pp. 74–83. DOI: 10.21779/2224-0241-2022-42-2-74-83 (In Russ.).

Современный этап развития общественных отношений характеризуется кризисными явлениями в экономике, дефицитом бюджета, низкой обеспеченностью бюджетов муниципальных образований и т.д. Согласно статистическим данным в связи с необходимостью финансирования антикризисных мер наблюдается значительный рост расходов бюджета большинства стран. Так, в 2020 по сравнению с 2019 годом бюджетные расходы Канады выросли на 55 %, США – 49,7%, Бразилии – 35,1%, Германии – 28,7%, России – 25,3% [1]. В целях нивелирования негативного воздействия экономического кризиса, обусловленного разнонаправленными факторами, в том числе распространением коронавирусной инфекции, санкционные ограничения в отношении России иностранных государств, на формирование доходной части бюджета, является актуальным рациональная организация налогового администрирования, что позволит достигнуть показателей выполнения бюджета по доходам без роста социальной напряженности.

Характерным для современного этапа развития общественных отношений также является активное внедрение цифровых технологий во все сферы общественной жизни. Данные преобразования трансформируют структуру экономики, создавая новые продукты, услуги, и предоставляют новые возможности как для субъектов хозяйствования, так и для органов государственной власти. Так, внедрение информационных технологий позволяет повысить эффективность налогового администрирования посредством обеспечения прозрачности налоговых потоков, повышения качества контрольных мероприятий и снижения издержек субъектов хозяйствования по перечислению обязательных платежей в бюджет государства.

Данные преобразования определяют необходимость анализа теоретических аспектов налогового администрирования, а также тенденций и путей его развития, принимая во внимание внедрение цифровых технологий.

Рассмотрению вопросов налогового администрирования посвящены работы таких авторов, как А.З. Арсланбекова [2, 3], Н.А. Дорофеева [4], И.И. Кучеров, И.А. Хаванова [5], Л.В. Полежаева [6], М.С. Комиссарова, Н.В. Рудченко [7], И.А. Майбуров [8], Р.Э. Мустафаева [2] и др.

Эффективность функционирования системы налогового администрирования является важным индикатором при анализе любой налоговой системы, поскольку способствует формированию системы оптимального взаимодействия между налого-

плательщиками и государством, благоприятной налоговой среды для экономической активности субъектов хозяйствования и обеспечения экономического роста. Налоговое администрирование должно базироваться на принципах формирования понятных и необременительных условий налогообложения, а налоговая политика государства должна быть направлена на развитие предпринимательства, повышение налоговой культуры и обеспечение баланса интересов всех участников налоговых отношений. Поэтому актуальной является проблема формирования научных основ построения эффективных механизмов налогового администрирования и налогового контроля.

Методологическую основу исследования составляют как общенаучные методы (диалектико-материалистический метод, индукция, дедукция, анализ, синтез), так и специфические юридические методы исследования (формально-правовой и сравнительный методы). Исследование основано на принципе единства теории и практики; принципах объективности, всесторонности и комплексности исследования.

Следует отметить, что, несмотря на широкое применение как в действующем законодательстве, так и в научной литературе термина «налоговое администрирование», его содержание не закреплено законодательно, а также отсутствует единство подходов к его содержанию в научной литературе. Примером использования данного термина в действующем законодательстве может служить налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков [9], основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов [1] и др. Однако данные документы не содержат толкования понятия.

Представленные в научной литературе подходы определяют «налоговое администрирование» как управляющую систему, основанную на законодательной деятельности налоговых органов посредством применения методов налогового планирования, прогнозирования, учета налогоплательщиков и поступающих налогов, анализа, регулирования и контроля [10].

В соответствии с другим подходом налоговое администрирование отождествляется с управленческой деятельностью государства и местных органов самоуправления [11].

В рамках данного исследования особый интерес представляет позиция А.З. Арсланбековой и Р.Э. Мустафаева, которые, исследуя теоретические

и практические проблемы налогового администрирования (например, неопределенность понятийного аппарата и сущности налогового администрирования, а также неэффективность его осуществления) [3, с. 72], справедливо отмечают, что под налоговым администрированием обычно понимается управление налоговыми отношениями государственными органами, наделенными полномочиями и обязанностями в области налогообложения и сбора налогов с целью обеспечения реализации политики налогообложения и соблюдения законодательства о налогах и сборах, делая акцент на эффективном налоговом администрировании, для чего предлагается поддерживать оптимальное сочетание методов налогового администрирования, позволяющих, с одной стороны, формировать государственные налоговые поступления, контролировать полноту и своевременность их поступления в системный бюджет, а с другой – мотивировать налогоплательщиков к надлежащему исполнению налоговых обязательств, предотвращать налоговые правонарушения [3, с. 46].

В этой связи следует согласиться с Э.Б. Алиевой в том, что нельзя не учитывать фактора налогового администрирования как одного из действенных механизмов пополнения доходов бюджета, поскольку эффективность проводимых фискальными органами проверок непосредственно влияет на повышение качества налогового администрирования, а именно: общее количество проверок; количество результативных проверок; эффективность каждой из проведенной проверки; количество доначисленных и взысканных платежей; прирост налоговых платежей в консолидированный бюджет [11, с. 55].

Кроме того, следует отметить, что в указанной деятельности, помимо уполномоченных органов государственной власти, принимают участие субъекты, которые содействуют исполнению налоговой обязанности такие, как органы государственной регистрации, кредитные организации, эксперты, нотариусы, органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств, биржевые брокеры и т.д.

Также следует отметить, что все авторы сходятся во мнении, что понятие налоговое администрирование является более широким, чем понятие налоговый контроль, поскольку налоговый контроль представляет собой деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением действующего законодательства налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов, а налоговое администрирование, помимо контроля за своевременностью и полнотой поступления обязательных платежей в бюджетную систему, предполагает разработку соответствующих нормативных актов, их принятие, оценку эффективности деятельности налоговых органов, определение параметров эффективности и др.

Таким образом, в целях проводимого исследования авторами предлагается под налоговым администрированием понимать систему управления налоговыми отношениями для обеспечения своевременного и полного поступления налоговых и других обязательных платежей в бюджетную систему с оптимальными затратами для налогоплательщиков. С целью характеристики налогового администрирования как научной категории следует рассмотреть такие категории, как субъект, объект, цели, задачи и принципы его осуществления. Определение сущностных характеристик данных категорий позволит в дальнейшем разработать модель налогового администрирования для осуществления оценки его эффективности.

В результате анализа научной литературы к субъектам, осуществляющим налоговое администрирование, следует относить не только органы государственной власти, но и субъекты, содействующие исполнению налоговой обязанности, такие как органы государственной регистрации, кредитные организации, эксперты, нотариусы, органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств, и т.д. Также следует отметить, что в осуществлении налогового администрирования задействованы государственные органы всех трех ветвей власти.

Таким образом, к субъектам налогового администрирования будут относиться органы законодательной и исполнительной власти, а также субъекты, на которых действующим законодательством возложена обязанность по перечислению обязательных платежей в бюджетную систему, субъекты, содействующие осуществлению налогового администрирования: аудиторы, финансовые институты, эксперты, органы внутренних дел, органы прокуратуры судебные органы и органы принудительного исполнения и др.

Объектом, в отношении которого осуществляются регулирующие воздействия, является надлежащее исполнение плательщиками налогов и сборов своих обязанностей.

Эффективное налоговое администрирование осуществляется в целях достижения таких императивов, как своевременное и полное поступление обязательных платежей в бюджетную систему, развитие предпринимательства, повышение налоговой культуры и обеспечение баланса интересов всех участников налоговых отношений.

Для достижения указанных императивов необходимо решение таких задач, как организация учета налогоплательщиков, осуществление налогового контроля, применение мер по взысканию задолженностей, прогнозирование и анализ поступлений платежей в бюджетную систему страны, оптимизация структуры налоговых органов, оперативное реагирование на различные изменения в сфере налогов и сборов, совершенствование дей-

ствующих норм налогового законодательства, а также применяемых методов контроля.

Достижению целей осуществления налогового администрирования будет способствовать соблюдение определенных принципов, как основополагающих правил его осуществления. Следует отметить, что принципы осуществления налогового администрирования можно условно разделить на общие, характерные для любой публичной финансовой деятельности, – такие как законность, плановость, федерализм, гласность, и специальные – единство системы налогового администрирования, ее прозрачность, экономическая обоснованность затрат его осуществлению, гибкость, стабильность, эффективность.

Так, принцип законности проявляется в обязательном исполнении требований действующего законодательства всеми субъектами, как органами государственной власти и муниципальных образований, так и налогоплательщиками. Несмотря на неравенство сторон данных правоотношений, что обусловлено участием в них государства в лице уполномоченных органов, одним из приоритетов в обеспечении эффективного налогового администрирования является обеспечение соблюдения законодательства всеми участниками процесса.

Соответствующие нормативные предписания могут содержаться как в одном, так и в нескольких законах или подзаконных нормативных правовых актах. В научной и учебной литературе традиционно подразделяют источники правового регулирования в следующей иерархической последовательности: Конституция Российской Федерации, международные ратифицированные правовые акты, федеральные конституционные законы, федеральные законы, нормативные акты Президента, нормативные акты Правительства, ведомственные акты, Конституции и уставы субъектов Российской Федерации, законы субъектов Российской Федерации, нормативные акты органов местного самоуправления, локальные нормативные акты муниципальных образований. Следует сказать, что заметную роль при осуществлении налогового администрирования за последние годы стали играть административные регламенты. Эти документы гармонично сочетают материальные и процессуальные предписания контрольно-надзорной деятельности, а также определяют правовые гарантии законности ее осуществления.

Принцип плановости предполагает осуществление контрольных мероприятий в соответствии с утвержденными планами. Именно соблюдение данного принципа при осуществлении налогового администрирования позволяет обеспечить прозрачность условий осуществления хозяйственной деятельности, а также повысить эффективность контрольных мероприятий посредством более тщательной подготовки к их проведению.

Принцип гласности является общеправовым принципом. Применительно к налоговому администрированию он означает доведение до сведения субъектов норм, которые применяются при его

осуществлении, посредством средств массовой информации, а также прав и обязанностей налогоплательщиков, результатов контрольных мероприятий и деятельности органов публичной власти. Соблюдение данного принципа является гарантией соблюдения прав налогоплательщиков при осуществлении налогового администрирования.

Так, в соответствии с п. 1 ст. 5 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) акты законодательства о налогах и сборах подлежат официальному опубликованию. В соответствии с п. 1 ст. 21 налогоплательщики имеют право получать от налоговых органов бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке их исчисления и уплаты, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, присутствовать при проведении выездной налоговой проверки; пп. 9 п. 1 указанной статьи также предоставляется право получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов; в соответствии с пп. 15 п. 1 этой же нормы налогоплательщик имеет право на участие при рассмотрении материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов. Согласно п. 5 ст. 100 НК РФ акт налоговой проверки должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом. Также в соответствии с абз. 2 пункта 2 статьи 101 НК РФ лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов указанной проверки лично и (или) через своего представителя. Кроме того, лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе до вынесения предусмотренного пунктом 7 статьи 101 НК РФ решения ознакомиться со всеми материалами дела, включая материалы дополнительных мероприятий налогового контроля.

При рассмотрении материалов налоговой проверки, согласно пункту 4 статьи 101 Кодекса, может быть оглашен акт налоговой проверки, а при необходимости и иные материалы мероприятий налогового контроля, а также письменные возражения лица, в отношении которого проводилась проверка. Отсутствие письменных возражений не лишает это лицо (его представителя) права давать свои объяснения на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки.

Принцип федерализма заключается в разделении полномочий по осуществлению администрирования налогов между государством и его субъектами. Например, в Российской Федерации федеральные налоги и сборы относятся к предмету ведения Российской Федерации, а к совместному ведению Российской Федерации и ее субъектов – установление общих принципов налогообложения и

сборов. Следует отметить, что реализация данного принципа должна способствовать соблюдению баланса интересов Российской Федерации и ее субъектов при осуществлении налогового администрирования, сохраняя соблюдение принципа единства налоговой системы и справедливом разграничении фискальной компетенции различных регионов между собой исходя из их равенства в отношениях с федеральным центром.

Единство системы налогового администрирования реализуется во всеобщем характере применения ее норм, порядок их применения должны быть едины для всех субъектов. Данный принцип закреплен в Конституции Российской Федерации. Так, согласно п. 1 ст. 8 в Российской Федерации гарантируется единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, поддержка конкуренции, свобода экономической деятельности. В соответствии с п. 1 ст. 74 Конституции на территории РФ не допускается установление таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств.

Прозрачность обеспечивается посредством предоставления детальной отчетности о деятельности налоговых органов, а также обеспечения доведения до налогоплательщиков механизма взимания налогов. Следует отметить, что в результате анализа действующего законодательства, а также правоприменительной практики авторы пришли к выводу о том, что в целях реализации данного принципа на практике необходимо [10] ввести критерии определения периодичности проверок, предусмотреть возможность участия в процессе проверок третьих лиц, в частности, представителей общественных организаций, фиксировать процесс проверок аудиовизуально, а также разработать критерии эффективности деятельности органов, осуществляющих налоговое администрирование.

Экономическая обоснованность затрат по его осуществлению предполагает оптимальное соотношение затрат по содержанию налогового аппарата к суммам уплачиваемых обязательных платежей.

Соблюдение баланса реализации принципов стабильности и гибкости налогового администрирования как системы должно обеспечивать, с одной стороны, реагирование на экономические и политические изменения, а также позволять устранять пробелы в действующем законодательстве, с другой стороны – сохранять устойчивость к внешним негативным последствиям, не допуская дестабилизации функционирования налоговой системы.

Следует отметить, что принцип стабильности тесно связан с принципом прозрачности, в совокупности они позволяют обеспечить доступность системы налогового администрирования для налогоплательщиков. Частое изменение в осуществлении налогового администрирования обуславливает неоднозначность в налоговых правоотношениях как между органами государственной власти

и налогоплательщиками, так в самой системе государственных органов.

Анализируя тенденции развития налогового администрирования, надо отметить следующие основные направления: обеспечение стабильных налоговых условий для субъектов хозяйствования, повышение эффективности стимулирующей функции налоговой системы, улучшение качества администрирования посредством обеспечения оптимального соотношения административной нагрузки на налогоплательщиков и повышения собираемости налогов.

Так, с целью обеспечения реализации обозначенных императивов планируется за счет внедрения информационных технологий обеспечить контроль над оборотом товаров на всех этапах производства (ввоза) до их конечной реализации, снижение издержек субъектов хозяйствования по перечислению обязательных платежей посредством развития электронного документооборота, развитие системы налогового и таможенного мониторинга и др.

Так, с целью контроля над оборотом товаров планируется к 2024 году на территории России создать специальную электронную платформу. Примером эффективного внедрения данной системы контроля может быть внедрение с 2016 года обязательной маркировки меха. Данная мера позволила легализовать только за первое полугодие 2016 года более 25 участников рынка [7]. Также в целях контроля над перемещением товаров с 1 января 2022 года вступает в силу Федеральный закон №336-ФЗ от 2 июля 2021 года [14], в соответствии с которым субъекты хозяйствования, которые осуществляют грузоперевозки, должны будут подключиться к информационной системе электронных перевозочных документов, которая позволит осуществлять обмен электронными перевозочными документами и содержащимися в них сведениями между участниками информационного взаимодействия.

Снижению издержек субъектов хозяйствования по перечислению обязательных платежей в бюджетную систему могло бы способствовать создание единой государственной базы данных.

Так, например, в Японии, Сингапуре посредством использования блокчейн-технологий все граждане зарегистрированы в базе данных с присвоением личного кода. К информации, которая содержится в данной базе имеют доступ министерства и ведомства страны, что позволяет осуществлять контрольные мероприятия в том числе и фискальным органам [15].

Как одна из передовых форм налогового контроля налоговый мониторинг следует рассматривать как проявление симбиоза цифровых технологий и налоговых проверок. При этом форма проверки при осуществлении налогового мониторинга значительно отличается от традиционной. Именно поэтому под налоговым мониторингом часто понимается корпоративное взаимодействие (corporate compliance).

Налоговый кодекс Российской Федерации определяет мониторинг как форму налогового контроля, Федеральная налоговая служба России говорит, что «это способ расширенного информационного взаимодействия, при котором организация предоставляет налоговому органу доступ в режиме реального времени к данным бухгалтерского и налогового учета» [16].

Новый режим налогового соответствия, так называемый налоговый мониторинг (также именуемый «соблюдение на основе сотрудничества») вводит параллельную форму налогового контроля. Крупнейшие налогоплательщики, должным образом адаптированные с точки зрения цифрового обеспечения, с высоким уровнем автоматизации процессов могут вступить в процедуру налогового мониторинга. Основной принцип налогового мониторинга основан на разработке надежных и безопасных процедур аутентификации и авторизации, позволяющих предоставить налоговому органу удаленный доступ к системе учета и налоговой отчетности налогоплательщика через интерфейсы прикладного программирования (API). С использованием ИТ систем контроля риска (RBA), анализирующих риск на уровне транзакций, фактически играют роль превентивного налогового контроля. Иными словами, государственный контроль естественным образом встраивается в систему налогоплательщика.

В соответствии с данными ФНС России в 2021 году процедуру налогового мониторинга применяют 209 компаний, из них 114 – впервые вступившие в эту процедуру корпорации. Участников налогового мониторинга РФ можно условно разделить на крупные холдинги и независимые компании. В 2021 году к налоговому мониторингу присоединилось 10 компаний группы Роснефть, включая ПАО «НК «Роснефть», 17 дочерних компаний группы Газпром, пять дочерних обществ группы Новатэк, четыре «дочки» группы Лукойл, Норильский никель и Московская биржа.

Среди новых участников много иностранных компаний: Procter & Gamble с двумя «дочками», Леруа Мерлен, METRO Cash & Carry, Нестле, Ферреро, Тиккурила. 90% участников налогового мониторинга реализуют его удаленно, с использованием цифровых технологий. Такое взаимодействие позволяет максимально сократить объем требуемых документов, поскольку информационные системы налогоплательщика, применяющего налоговый мониторинг, фактически интегрированы с цифровой управляющей системой Федеральной налоговой службы. При этом Федеральная налоговая служба использует встроенные в архитектуру баз данных контрольные процедуры.

Важно отметить возможность использования разноуровневого налогового мониторинга не только на федеральном, но и на межрегиональном уровне. К примеру, «Роснано», Петербургский нефтяной терминал, международный аэропорт Симферополя, «Башня Федерация» ранее админи-

стрируемые в территориальных налоговых органах, начиная с 2021 года переведены на межрегиональный уровень. Чем крупнее налогоплательщик, тем выше налоговые риски, и тем больше он заинтересован в корпоративном взаимодействии с государством. Другими словами, мы видим совершенно новый уровень отношений налогоплательщик – государство, фактически это партнерство на взаимовыгодных условиях.

Налоговая служба разрабатывает готовые формы и форматы, а компания интегрирует их с системой бухгалтерского и налогового учета. Цифровые форматы документов разрабатываются с на основе открытых платформенно-независимых языков и стандартов. На стадии подачи заявки на проведения налогового мониторинга компания фактически уже готова к имплементации всех элементов системы внутреннего контроля и учетной политики. Приказом ФНС России от 11.05.2021 № ЕД -7-23/476@), разработанным в соответствии с Федеральным законом от 29.12.2020 № 470-ФЗ, утверждены новые формы и форматы документов (XML и PDF/A3), используемых при проведении налогового мониторинга, и требования к ним. Они применяются уже в заявочной компании 2021 года:

- форма и формат представления заявления о проведении налогового мониторинга;
- форма регламента информационного взаимодействия;
- требования к регламенту информационного взаимодействия;
- формат представления регламента информационного взаимодействия в электронной форме;
- форма и формат представления информации об организациях, о физических лицах, которые прямо и (или) косвенно участвуют в организации, представляющей заявление о проведении налогового мониторинга, и при этом доля такого участия составляет более 25%;
- форма учетной политики для целей налогообложения организации;
- требования к формату представления учетной политики для целей налогообложения организации в электронной форме и др.

Применения цифровых форм документов предполагает если не отказ, то значительное сокращение электронного документооборота, а унифицированные форматы данных значительно уменьшают количество ошибок и упрощают проверку, проводимую использованием аналитических алгоритмов. Электронный документооборот фактически решает проблему «человеческого фактора».

Благодаря налоговому мониторингу стало возможно удаленно реализовывать мероприятия текущего налогового контроля и проактивного администрирования налогов. Применение этой новой формы контроля можно сравнить с «горизонтальным управлением». В европейской практике применяется так называемый «горизонтальный налоговый мониторинг» – это осуществление процеду-

ры отслеживания и анализа налоговых рисков, проведенных и уже запланированных крупнейшим налогоплательщиком финансово-хозяйственных операций. Основная цель горизонтального мониторинга – предупреждение и недопущение реализации потенциально рискованных операций, которые могут привести к нарушению налогового, валютного законодательства. Механизм осуществления горизонтального мониторинга предусматривает активное участие налогоплательщика в процессе мониторинга. В случае возникновения проблемных вопросов, связанных с налоговыми рисками, крупнейший налогоплательщик обращается в налоговый орган, получая мотивированное мнение [17]. Впервые в РФ горизонтальный налоговый мониторинг (расширенное взаимодействие) был применен в 2012 году крупнейшими налогоплательщиками ОАО «Русгидро», ОАО «ИНТЕР РАО ЕЭС», ОАО «Мобильные ТелеСистемы», «Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В.». Это послужило первым этапом на пути законодательного закрепления процедуры налогового мониторинга. Позднее целесообразность использования процедур расширенного взаимодействия были апробированы в рамках реализации Дорожной карты 23 мая 2014 г, затем – рассмотрен Государственной думой законопроект № 529630-6.

Однако следует понимать, что первоначальная трактовка процедуры налогового мониторинга подразумевала подписание соглашения о расширенном взаимодействии, более близкое к европейской практике. Процедура налогового мониторинга, закреплённая в Налоговом Кодексе Российской Федерации, введенная Федеральным законом от 04.11.2014 № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» и вступившая в силу с 1 января 2015 года, не рассматривает соглашение о взаимодействии как правовое основание вступления в налоговый мониторинг. Фактически в Российской Федерации мы видим практику заявительного перехода на систему налогового мониторинга, а никак не подписание взаимного соглашения.

Как и любая новая практика, применение налогового мониторинга связано с определенными трудностями и противоречиями. Например, дискуссионным следует считать положение о запрете на проведение традиционных мероприятий вертикального налогового контроля (налоговых проверок) для налогоплательщиков, вступивших в налоговый мониторинг. Если компания подает уточненную налоговую декларацию или декларацию на возмещение налога на добавленную стоимость, то в соответствии с п. 1.1 ст. 88, п. 5.1 ст. 89 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик может быть подвергнут мероприятиям традиционного налогового контроля. Каждый налогоплательщик, решающий перейти на процедуру налогового мониторинга, должен понимать, что эта форма контроля подразумевает предоставление неограниченного доступа ко всем документам,

имеющим отношение к налоговому учету, причем к оригиналам (регламент информационного взаимодействия конкретизирует эти условия), что до введения в Налоговый кодекс Российской Федерации главы 14.7 было предусмотрено только в рамках проведения выездной налоговой проверки. Иными словами, мы видим своего рода адаптацию европейской практики горизонтального налогового мониторинга. Ключевым отличием российского налогового мониторинга является отсутствие соглашения о расширенном взаимодействии, вместо него применяется регламент информационного взаимодействия, подписывая который налогоплательщик в одностороннем порядке фактически берет на себя ряд обязательств, часто искажающих первоначальное назначение налогового мониторинга как корпоративного сотрудничества (так эту процедуру позиционирует ФНС РФ).

Но нельзя не согласиться, что в условиях цифровых трансформаций такие формы взаимодействия, как налоговый мониторинг представляют собой наиболее перспективное направление налогового администрирования. Для успешного внедрения мониторинга важным является определение модели, которую необходимо выбрать для налоговой отчетности, ведь она играет существенную роль в процессе внедрения и применения структуры налогового контроля [18]. Важную роль также играет работа налоговых органов в части анализа рисков и оценки эффективности системы внутреннего налогового контроля налогоплательщика. Иными словами, крупным российским компаниям, таким как «Норильский никель», Роснефть», «Газпром» и другим, несмотря на жесточайшие условия налогового мониторинга, выгодно вступать в процедуру налогового мониторинга.

Мировая практика применения данной формы налогового контроля позитивно оценена на Форуме по налоговому администрированию (FTA) ОЭСР 7–8 декабря 2020 года, а применение ИТ систем налогового администрирования 3.0 позволят соответствовать вызовам современности [19].

Также новым инструментом, который позволит оптимизировать взаимоотношения между таможенными органами и субъектами хозяйствования, является таможенный мониторинг. Использование таможенного мониторинга позволяет субъектам хозяйствования, которые соблюдают таможенные правила, избежать чрезмерной таможенной проверки. Механизм таможенного мониторинга предполагает оценку деятельности компании посредством данных, содержащихся в электронном досье. В соответствии с данными Федеральной таможенной службы данное досье будет аккумулировать данные о таможенных операциях, налоговых рисках, ветеринарных и фитосанитарных проверок, а также отчеты технических регуляторов. Однако, внедрение данного инструментария еще требует нормативно-правового закрепления.

Таким образом в результате проведенного анализа авторы пришли к выводу, что под налого-

вым администрированием следует понимать систему управления налоговыми отношениями в целях обеспечения своевременного и полного исполнения налоговой обязанности с оптимальными затратами для налогоплательщиков.

В целях характеристики налогового администрирования, как научной категории, в работе проведен анализ таких категорий, как субъект, объект, цели, задачи и принципы его осуществления. Определение сущностных характеристик данных категорий позволит в дальнейшем разработать модель налогового администрирования для осуществления оценки его эффективности.

Также проведен анализ основных тенденций развития налогового администрирования, которые проявляются во внедрении информационных технологий в систему контроля над оборотом товаров на всех этапах от производства (ввоза) до их конечной реализации, снижении издержек субъектов хозяйствования по перечислению обязательных платежей посредством развития электронного документооборота, развитии системы налогового мониторинга, создании правовых основ для внедрения таможенного мониторинга.

Список источников

1. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и плановый период 2023 и 2024 годов / Министерство финансов Российской Федерации. 2021. URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2021/09/main/ONBNiTTP_2022-2024.pdf (режим доступа: 10.04.2022).
2. Арсланбэкова А. З., Мустафаев Р. Э. Содержание, формы и методы налогового администрирования // Юридический вестник ДГУ. 2022. Т. 41, № 1. С. 44–48.
3. Арсланбэкова А. З., Мустафаев Р. Э. Актуальные проблемы налогового администрирования // Юридический вестник ДГУ. 2020. Т. 36, № 4. С. 69–73.
4. Дорофеева Н. А. Налоговое администрирование: учебник / Дорофеева Н. А., Брилон А. В., Брилон Н. В. Москва: Дашков и К, 2016. 296 с. URL: <https://znanium.com/catalog/product/312426> (дата обращения: 28.04.2022).
5. Кучеров И. И., Хаванова И. А. Налоговые последствия использования альтернативных платежных средств (теоретико-правовые аспекты) // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2017. Вып. 35. С. 66–72.
6. Polezharova L. V. Improving the Efficiency of Anti-Tax Base Erosion Regimes through Tax Modelling, *Journal of Tax Reform*. 2019, vol. 5(2), pp. 148–165.
7. Комиссарова М. С., Рудченко Н. В. Внедрение информационных технологий в систему налогового контроля в условиях цифровизации экономики // Молодой ученый. 2018. № 52 (238). С. 120–123. URL: <https://moluch.ru/archive/238/55172/> (дата обращения: 28.04.2022).
8. Lapov D. E., Mayburov I. A. Modelling of a relative income tax bracket-based progression with the effect of a slower tax burden growth. *Journal of Tax Reform*, 2021, vol. 7(2), pp. 160–172.
9. Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков: приказ МНС РФ от 16 апр. 2004 г. № САЭ-3-30/290 // Учет. Налоги. Право. 2004. № 16.
10. Романова И. Б. Налоговое администрирование: учеб. пособие / И. Б. Романова. Ульяновск: УлГУ, 2018. 54 с.
11. Алиева Э. Б. Понятие налогового потенциала: проблемы теории и практики // Юридический вестник ДГУ. 2019. Т. 29. № 1. С. 53–58.
12. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учебник для бакалавров. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Издательство Юрайт, 2012. С. 242–246.
13. Пономарев А. В. Понятие и сущность налогового администрирования // Современное право. 2009. № 10. С. 91–93.
14. О внесении изменений в статью 31 Федерального закона «Об автомобильных дорогах и о дорожной деятельности в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» и Федеральный закон «Устав автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта: федер. закон от 2 июля 2021 г. № 336-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2021. №2, ч. 1, ст. 5164.
15. Пономарев О. В., Мартыанов Н. Р., Липовская К. В., Иващенко Н. Д. Перспективы развития цифровизации налоговой системы // Закон и право. 2021. №9. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/perspektivy-razvitiya-tsifrovizatsii-nalogovoy-sistemy> (дата обращения: 28.04.2022).
16. О рассмотрении обращения: письмо Федеральной налоговой службы от 17 декабря 2014 г. № ЕД-4-2/26194. Текст опубликован не был. URL: <http://gospismo.ru/library/fns8470> / (дата обращения: 06.04.2022).
17. Горина Г. А., Ахмадеев Р. Г. Горизонтальный налоговый мониторинг - Международный опыт // Финансы и кредит. 2014. №38 (614). URL: <http://gospismo.ru/library/fns8470> (дата обращения: 28.04.2022).

18. Березина Е. В., Баландина А. С., Беломытцева О. С. Налоговый мониторинг как метод цифровизации налогового администрирования в Российской Федерации // *Налоги и налогообложение*. 2020. № 2. С. 18–39. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/gorizontalnyy-nalogovyy-monitoring-mezhdunarodnyy-opyt> (дата обращения: 28.04.2022).

19. OECD, Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration (2020). URL: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.pdf> (date of access: 19.11.2021).

References

1. Osnovnye napravleniya byudzhetnoi, nalogovoi i tamozhenno-tarifnoi politiki na 2022 god i planovyi period 2023 i 2024 godov [The main directions of the budget, tax and customs tariff policy for 2022 and the planning period of 2023 and 2024], Ministry of Finance of the Russian Federation. 2021. URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2021/09/main/ONBNiTTP_2022-2024.pdf (rezhim dostupa: 10.04.2022).

2. Arslanbekova A. Z., Mustafaev R. E. Soderzhanie, formy i metody nalogovogo administrirovaniya [Content, forms and methods of tax administration], *Yuridicheskii vestnik DGU [Law Herald of DSU]*, 2022, vol. 41, no. 1, pp. 44–48.

3. Arslanbekova A. Z., Mustafaev R. E. Aktual'nye problemy nalogovogo administrirovaniya [Actual problems of tax administration], *Yuridicheskii vestnik DGU [Law Herald of DSU]*, 2020, vol. 36, no. 4, pp. 69–73.

4. Dorofeeva N. A. Nalogovoe administrirovanie: uchebnik [Tax administration: textbook], ed. Dorofeeva N. A., Brilon A. V., Brilon N. V. Moscow: Dashkov i K Publ., 2016, 296 p. (In Russ.). Available at: <https://znanium.com/catalog/product/312426> (accessed 28.04.2022).

5. Kucherov I. I., Khavanova I. A. Nalogovye posledstviya ispol'zovaniya al'ternativnykh platezhnykh sredstv (teoretiko-pravovye aspekty) [Tax consequences of using alternative means of payment (theoretical and legal aspects) Tax consequences of using alternative means of payment (theoretical and legal aspects)], *Vestnik Permskogo universiteta. Yuridicheskie nauki [Bulletin of the Perm University. Legal Sciences]*, 2017, issue 35, pp. 66–72.

6. Polezharova L. V. Improving the Efficiency of Anti-Tax Base Erosion Regimes through Tax Modelling [Improving the Efficiency of Anti-Tax Base Erosion Regimes through Tax Modeling], *Journal of Tax Reform [Journal of Tax Reform]*, 2019, vol. 5(2), pp. 148–165.

7. Komissarova M. S., Rudchenko N. V. Vnedrenie informatsionnykh tekhnologii v sistemu nalogovogo kontrolya v usloviyakh tsifrovizatsii ekonomiki [Implementation of information technologies in the system of tax control in the context of digitalization of the economy], *Molodoi uchenyi [Young scientist]*, 2018, no. 52 (238), pp. 120–123. (In Russ.). Available at: <https://moluch.ru/archive/238/55172/> (accessed 28.04.2022).

8. Lapov D. E., Mayburov I. A. Modelling of a relative income tax bracket-based progression with the effect of a slower tax burden growth [Modeling of a relative income tax bracket-based progression with the effect of a slower tax burden growth], *Journal of Tax Reform [Journal of Tax Reform]*, 2021, vol. 7(2), pp. 160–172.

9. Ob organizatsii raboty po nalogovomu administrirovaniyu krupneishikh nalogoplatel'shchikov [On the organization of work on tax administration of the largest taxpayers]: Order of the Ministry of Taxes of the Russian Federation dated 16 April. 2004 No. SAE-3-30/290, *Uchet. Nalogi. Pravo [Accounting. Taxes. Right]*. 2004, no. 16.

10. Romanova I. B. Nalogovoe administrirovanie: ucheb. posobie [Tax administration: textbook allowance], ed. I. B. Romanova. Ul'yanovsk, UGU Publ., 2018, 54 p.

11. Alieva E. B. Ponyatie nalogovogo potentsiala: problemy teorii i praktiki [The concept of tax potential: problems of theory and practice], *Yuridicheskii vestnik DGU [Law Herald of DSU]*, 2019, vol. 29, no. 1, pp. 53–58.

12. Panskov V. G. Nalogi i nalogoblozhenie: teoriya i praktika [Taxes and taxation: theory and practice]: uchebnik dlya bakalavrov [textbook for bachelors. - 3rd ed., revised. and additional]. Moscow: Yurait Publ., 2012, pp. 242–246.

13. Ponomarev A. V. Ponyatie i sushchnost' nalogovogo administrirovaniya, ed. A. V. Ponomarev [The concept and essence of tax administration], *Sovremennoe pravo [Modern law]*, 2009, no. 10, pp. 91–93.

14. O vnesenii izmenenii v stat'yu 31 Federal'nogo zakona “Ob avtomobil'nykh dorogakh i o dorozhnoi deyatel'nosti v Rossiiskoi Federatsii i o vnesenii izmenenii v otdel'nye zakonodatel'nye akty Rossiiskoi Federatsii” i Federal'nyi zakon “Ustav avtomobil'nogo transporta i gorodskogo nazemnogo elektricheskogo transporta” [On Amendments to Article 31 of the Federal Law “On Highways and Road Activities in the Russian Federation and on Amendments to Certain Legislative Acts of the Russian Federation” and the Federal Law “Charter road transport and urban ground electric transport”]: RF Federal Law No. 336-FZ of July 2, 2021, *Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii [Collection of legislation of the Russian Federation]*, 2021, no. 27, part 1, art. 5164.

15. Ponomarev O. V., Mart'yanov N. R., Lipovskaya K. V., Ivashchenko N. D. Perspektivy razvitiya tsifrovizatsii nalogovoi sistemy [Prospects for the development of digitalization of the tax system], *Zakon i pravo [Law and Law]*, 2021, no. 9. (In Russ.). Available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/perspektivy-razvitiya-tsifrovizatsii-nalogovoy-sistemy> (accessed 28.04.2022).

16. O rassmotrenii obrashcheniya [On Consideration of the Application]: pis'mo Federal'noi nalogovoi sluzhby ot 17 dekabrya 2014 g. № ED-4-2/26194 [Letter of the Federal Tax Service dated December 17, 2014 No. ED-4-2/26194] Tekst pis'ma opublikovan ne byl. (In Russ.). Available at: <http://gospismo.ru/library/fns8470/> (accessed 06.04.2022).

17. Gorina G. A., Akhmadeev R. G. Gorizonta'nyi nalogovyi monitoring - Mezhdunarodnyi opyt [Horizontal tax monitoring - International experience], *Finansy i kredit [Finance and credit]*, 2014, no. 38 (614). (In Russ.). Available at: <http://gospismo.ru/library/fns8470> (accessed 28.04.2022).

18. Berezina E. V., Balandina A. S., Belomytseva O. S. Nalogovyi monitoring kak metod tsifrovizatsii nalogovogo administrirovaniya v Rossiiskoi Federatsii [Tax monitoring as a method of digitalization of tax administration in the Russian Federation], *Nalogi i nalogooblozhenie [Taxes and Taxation]*, 2020, no. 2, pp. 18–39. (In Russ.). Available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/gorizontalnyy-nalogovyy-monitoring-mezhdunarodnyy-opyt> (accessed 28.04.2022).

19. OECD, Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration (2020) [OECD, Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration (2020).] (In Russ.). Available at: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.pdf> (accessed 19.11.2021).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Евсикова Елена Витальевна, доцент кафедры административного и финансового права Крымского филиала ФГБОУ ВО «Российский государственный университет правосудия», кандидат юридических наук, доцент, Республика Крым, г. Симферополь, Российская Федерация. E-mail: helen_yevsikova@mail.ru

Коловайло Светлана Александровна, доцент кафедры административного и финансового права Крымского филиала ФГБОУ ВО «Российский государственный университет правосудия», кандидат экономических наук, Республика Крым, г. Симферополь, Российская Федерация. E-mail: skoloajlo@gmail.com

Кравченко Наталья Александровна, доцент кафедры административного и финансового права Крымского филиала ФГБОУ ВО «Российский государственный университет правосудия», кандидат экономических наук, Республика Крым, г. Симферополь, Российская Федерация. E-mail: nataliakravchenko85@gmail.com

Семухин Игорь Юрьевич, доцент кафедры административного и финансового права Крымского филиала ФГБОУ ВО «Российский государственный университет правосудия», кандидат экономических наук, доцент, Республика Крым, г. Симферополь, Российская Федерация. E-mail: semmich@mail.ru

Поступила в редакцию 29.04.2022 г.; одобрена после рецензирования 11.05.2022 г.; принята к публикации 12.05.2022 г.

INFORMATION ABOUT THE AUTHORS

Evsikova Elena Vitalievna, Associate Professor of the Department of Administrative and Financial Law of the Crimean Branch of the Federal State Education Institution of Higher Education Russian State University of Justice, Candidate of Law, Associate Professor, Republic of Crimea, Simferopol, Russian Federation. E-mail: helen_yevsikova@mail.ru

Kolovailo Svetlana Alexandrovna, Associate Professor of the Department of Administrative and Financial Law of the Crimean Branch of the Russian State University of Justice, Candidate of Economic Sciences, Republic of Crimea, Simferopol, Russian Federation. E-mail: skoloajlo@gmail.com

Kravchenko Natalia Alexandrovna, Associate Professor of the Department of Administrative and Financial Law of the Crimean Branch of the Russian State University of Justice, Candidate of Economic Sciences, Republic of Crimea, Simferopol, Russian Federation. E-mail: nataliakravchenko85@gmail.com

Semukhin Igor Yurievich, Associate Professor of the Department of Administrative and Financial Law of the Crimean Branch of the Russian State University of Justice, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Republic of Crimea, Simferopol, Russian Federation. E-mail: semmich@mail.ru

Received 29.04.2022; approved after reviewing 11.05.2022; accepted for publication 12.05.2022

Вклад авторов: все авторы сделали эквивалентный вклад в подготовку публикации. Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Authors' contribution: All authors have made an equivalent contribution to the preparation of the publication. The authors declare that there is no conflict of interest.