

www.aurora-group.eu
www.nbpublish.com

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

научно-практический журнал



AURORA Group s.r.o.
nota bene

Выходные данные

Номер подписан в печать: 05-09-2023

Учредитель: Даниленко Василий Иванович, w.danilenko@nbpublish.com

Издатель: ООО <НБ-Медиа>

Главный редактор: Пешкова Христина Вячеславовна - доктор юридических наук, Федеральное казенное образовательное учреждение высшего образования Воронежский институт Федеральной службы исполнения наказаний, профессор кафедры социально-гуманитарных и финансово-правовых дисциплин, 394065, Россия, Воронежская область, г. Воронеж, ул. Космонавта Комарова, 8а, кв. 160, peshkova1@yandex.ru

ISSN: 2454-065X

Контактная информация:

Выпускающий редактор - Зубкова Светлана Вадимовна

E-mail: info@nbpublish.com

тел. +7 (966) 020-34-36

Почтовый адрес редакции: 115114, г. Москва, Павелецкая набережная, дом 6А, офис 211.

Библиотека журнала по адресу: http://www.nbpublish.com/library_tariffs.php

Publisher's imprint

Number of signed prints: 05-09-2023

Founder: Danilenko Vasiliy Ivanovich, w.danilenko@nbpublish.com

Publisher: NB-Media ltd

Main editor: Peshkova Khristina Vyacheslavovna - doktor yuridicheskikh nauk, Federal'noe kazennoe obrazovatel'noe uchrezhdenie vysshego obrazovaniya Voronezhskii institut Federal'noi sluzhby ispolneniya nakazanii, professor kafedry sotsial'no-gumanitarnykh i finansovo-pravovykh distsiplin, 394065, Rossiya, Voronezhskaya oblast', g. Voronezh, ul. Kosmonavta Komarova, 8a, kv. 160, peshkova1@yandex.ru

ISSN: 2454-065X

Contact:

Managing Editor - Zubkova Svetlana Vadimovna

E-mail: info@nbpublish.com

тел.+7 (966) 020-34-36

Address of the editorial board : 115114, Moscow, Paveletskaya nab., 6A, office 211 .

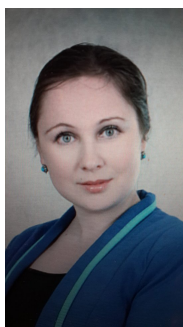
Library Journal at : http://en.nbpublish.com/library_tariffs.php

РЕДАКЦИЯ И РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

Издатель ООО «НБ-Медиа» **Учредитель** Даниленко В.И.

Главный редактор:

Пешкова Христина Вячеславовна - доктор юридических наук, Федеральное казенное образовательное учреждение высшего образования Воронежский институт Федеральной службы исполнения наказаний, профессор кафедры социально-гуманитарных и финансово-правовых дисциплин, 394065, Россия, Воронежская область, г. Воронеж, ул. Космонавта Комарова, 8а, кв. 160, peshkova1@yandex.ru



Редакционный совет журнала "НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ"

Сыченко Елена Вячеславовна – PhD (университет Катании, Италия) , доцент кафедры трудового права Санкт-Петербургского государственного университета, 199034, Санкт-Петербург, 22 линия В.О., 7. e.syченко@mail.ru (

Даниленко Денис Васильевич - доктор права (Франция), главный редактор журналов «Право и политика» и "Международное право и международные организации", исполнительный директор академической издательской группы «NOTA BENE» (ООО «НБ-МЕДИА»). 115114, г. Москва, Павелецкая набережная, дом 6А, офис 211.

Марочкин Сергей Юрьевич - профессор, доктор юридических наук, Заслуженный юрист РФ, директор Института государства и права Тюменского государственного университета. 625003, Россия, г. Тюмень, ул. Семакова, дом 10, Институт государства и права

Наган Винстон Персиваль - доктор права, профессор права Университета Флориды (школа права имени Левина), директор Института прав человека, мира и развития, профессор антропологии Брейзнуз Колледжа (Оксфорд), член Королевского общества искусств (Royal Society of the Arts, Лондон), член Комиссии по конституционным вопросам ЮАР (США). Brasenose College, Oxford, OX1, 4AJ. United Kingdom

Нарутто Светлана Васильевна – доктор юридических наук, профессор кафедры конституционного и муниципального права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), 125993. Москва, ул. Садовая-Кудринская 9, svetanarutto@yandex.ru

Ефименко Дмитрий Борисович – доктор технических наук, доцент по кафедре транспортной телематики, Московский автомобильно-дорожный государственный технический университет (МАДИ)», декан факультета логистики и общетранспортных проблем, заведующий кафедрой

«Правовое и таможенное регулирование на транспорте» МАДИ, 125319. Москва, Ленинградский пр., дом 64, оф. 207л. ed2002@mail.ru

Николайчук Ольга Алексеевна – доктор экономических наук, профессор Департамента экономической теории, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 125993, Москва, ГСП-3, Ленинградский проспект, д. 49, 18111959@mail.ru

Гомонов Николай Дмитриевич – доктор юридических наук, профессор, Северо-Западный институт (филиал) Московского гуманитарно-экономического университета, декан юридического факультета, 183052, г. Мурманск, просп. Кольский, 51, Gomonov.Nikolay@mail.ru

Овчаров Антон Олегович – доктор экономических наук, доцент, Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, 603950, г. Нижний Новгород, проспект Гагарина, 23, anton19742006@yandex.ru

Артемов Николай Михайлович - доктор юридических наук, профессор кафедры финансового права и бухгалтерского учета Московской государственной юридической академии имени О.Е. Кутафина. 123995. Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, 9.

Баженов Александр Александрович - кандидат экономических наук, доцент, Генеральный директор ООО "АУДИТ ПРОФЕССИОНАЛ", главный аудитор (единый аудит), уполномоченный эксперт по контролю качества, член СРО "Российский Союз аудиторов" (Ассоциация), консультант по налогам и сборам I категории, член НП "Палата налоговых консультантов", профессиональный бухгалтер, действительный член ИПБ России

Винницкий Данил Владимирович - доктор юридических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового права Уральской государственной юридической академии, член Президиума Международной ассоциации финансового права, Председатель Уральского отделения. 620137. Россия, г. Екатеринбург, ул. Комсомольская, 21.

Кашин Владимир Анатольевич - доктор экономических наук, профессор кафедры налогового администрирования и правового регулирования Налогового института РосНОУ, государственный советник налоговой службы II ранга. 123308. Россия, г. Москва, ул. 3-я Хорошевская, 2, строение 1.

Лопашенко Наталья Александровна - доктор юридических наук, профессор, директор Саратовского Центра по исследованию проблем организованной преступности и коррупции; профессор кафедры уголовного и уголовно-исполнительного права Саратовской государственной академии права; эксперт Правового управления Государственной Думы Российской Федерации. 410056. Россия, г. Саратов, Саратовская государственная академия права, ул. Вольская, 1, корпус № 5, комната 716

Мельникова Надежда Петровна - кандидат экономических наук, профессор, заместитель заведующей кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации. 125993. Россия, г. Москва, Ленинградский проспект, 49.

Парыгина Вера Анатольевна - кандидат юридических наук, профессор кафедры государственно-правовых дисциплин Международной академии предпринимательства; заместитель руководителя, руководитель департамента защиты прав налогоплательщиков адвокатского бюро «ЮСТИНА-ЮГ»; эксперт-консультант National Institute of Public Finance in Atlanta (г. Атланта, США). 121170. Россия, г. Москва, Площадь Победы, 2, строение 2.

Адрес: г. Москва, ул. Кольская, 2. Контакт: 141220. Россия, г. Москва, ул. Кольская, 2.

Попонова Наталья Андреевна - кандидат экономических наук, профессор кафедры налогового контроля и проверок финансово-хозяйственной деятельности Академии экономической безопасности МВД России. 141220. Россия, г. Москва, ул. Кольская, 2.

Толстомятенко Геннадий Петрович - доктор юридических наук, профессор, декан международно-правового факультета Московского государственного института международных отношений (Университет) Министерства иностранных дел России. 119454. Россия, г. Москва, проспект Вернадского, 76.

Тютюрюков Николай Николаевич - доктор экономических наук, доцент кафедры управления общественным сектором Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации. 119571. Россия, г. Москва, проспект Вернадского, 82.

Фадеев Дмитрий Евгеньевич - кандидат юридических наук, заместитель директора Департамента по законодательству Торгово-промышленной палаты Российской Федерации, член Международной ассоциации финансового права. 119571. Россия, г. Москва, проспект Вернадского, 82.

Цинделиани Имеда Анатольевич - кандидат юридических наук, заместитель заведующего кафедрой финансового права Российской академии правосудия. 117418. Россия, г. Москва, ул. Новочерёмушкинская, 69, корпус «А».

Костенко Николай Иванович - доктор юридических наук, профессор Кубанский государственный университет, кафедра международного права, 350915, Россия, Краснодарский край, г. Краснодар, ул. Восточно-Кругликовская, 76/4, кв. 133 Мобильный телефон: 89898097123

Кормишкина Людмила Александровна - доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой теоретической экономики и экономической безопасности, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева

Кормишкин Евгений Данилович - доктор экономических наук, профессор кафедры теоретической экономики и экономической безопасности, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева

Редкоус Владимир Михайлович - доктор юридических наук, профессор, ведущий научный сотрудник сектора административного права и административного процесса ИГП РАН, профессор кафедры УДПОП ЦКШУ Академии управления МВД России. 119019 Москва, ул. Знаменка, д.10, E-mail: rwmMos@rambler.ru

Ищук Татьяна Леонидовна - Доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры финансов и учета Института экономики и менеджмента Национального исследовательского Томского государственного университета (01.00.08; 10.00.08; 05.00.08) tana.itl@mail.ru

Аюпова Зауре Каримовна - доктор юридических наук, Казахский национальный университет, профессор, 050020, Казахстан, г. Алматы, ул. ул.Тайманова, 222, кв. 16, zaure567@yandex.ru

Боброва Анна Владимировна - доктор экономических наук, ФГАОУ ВО Южно-Уральский государственный университет (Национальный исследовательский университет), профессор, 454090, Россия, Челябинская область, г. Челябинск, площадь МОПРа, 9, кв. 42, ms.Bobrova_AV@mail.ru

Боровикова Елена Владимировна - доктор экономических наук, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, профессор, 111538, Россия, Москва, г. Москва и МО, ул. Вешняковская, 41, кв. 97, budget105@mail.ru

Бурда Алексей Григорьевич - доктор экономических наук, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина», Заведующий кафедрой экономической кибернетики, 350044, Россия, Краснодарский край, г. Краснодар, ул. им. Калинина, 13, корпус 44, кв. 9, agburda@mail.ru

Ефремова Татьяна Александровна - доктор экономических наук, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва», профессор кафедры финансов и кредита, 430011, Россия, республика Республика Мордовия, г. Саранск, ул. Степана Разина, 42, кв. 87, efrta@mail.ru

Кобец Петр Николаевич - доктор юридических наук, «Всероссийский научно-исследовательский институт Министерства внутренних дел Российской Федерации», главный научный сотрудник отдела научной информации, подготовки научных кадров и обеспечения деятельности научных советов Центра организационного обеспечения научной деятельности, 121069, Россия, г. Москва, ул. Поварская, д. 25, стр. 1, pkobets37@rambler.ru

Леденёва Марина Викторовна - доктор экономических наук, Волгоградский филиал РЭУ им. Г.В. Плеханова, Профессор кафедры менеджмента и маркетинга, АНО ВО "Волгоградский институт бизнеса", Профессор кафедры экономики и управления, 404127, Россия, Волгоградская область, г. Волжский, ул. Дружбы, 45, кв. 121, mledenjova@yandex.ru

Мурзин Антон Дмитриевич - доктор технических наук, Южный федеральный университет, доцент, зам. декана факультета управления, Донской государственный технический университет, доцент, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Профессор, 344012, Россия, Ростовская область, г. Ростов-на-Дону, ул. Большая Садовая, 105/42, каб. 216, admurzin@yandex.ru

Овчаров Антон Олегович - доктор экономических наук, Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского», профессор кафедры бухгалтерского учета, главный научный сотрудник Центра макро и микроэкономики, 603135, Россия, г. Нижний Новгород, ул. проспект Ленина, 45 корпус 3, кв. 47, anton19742006@yandex.ru

Рощупкина Виолетта Викторовна - доктор экономических наук, Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования "Северо-Кавказский федеральный университет", профессор, 355000, Россия, Ставропольский край, г. Ставрополь, ул. Генерала Маргелова, 7/1, кв. 149, vroshchupkina@ncfu.ru

COUNCIL OF EDITORS

Publisher NB-Media LLC **Founder** Danilenko V.I.

Editor-in-Chief:

Hristina V. Peshkova - Doctor of Law, Federal State Educational Institution of Higher Education Voronezh Institute of the Federal Penitentiary Service, Professor of the Department of Social, Humanitarian, Financial and Legal Disciplines, 394065, Russia, Voronezh region, Voronezh, Kosmonavta Komarova str., 8a, sq. 160, peshkova1@yandex.ru



Editorial Board of the journal "TAXES AND TAXATION"

Sychenko Elena Vyacheslavovna – PhD (University of Catania, Italy), Associate Professor of the Department of Labor Law of St. Petersburg State University, 199034, St. Petersburg, 22 line V.O., 7. e.sychenko@mail.ru (

Denis Vasilyevich Danilenko - Doctor of Law (France), editor-in-chief of the journals "Law and Politics" and "International Law and International Organizations", Executive Director of the academic publishing group "NOTA BENE" (NB-MEDIA LLC). 115114, Moscow, Paveletskaya Embankment, 6A, office 211.

Sergey Yuryevich Marochkin - Professor, Doctor of Law, Honored Lawyer of the Russian Federation, Director of the Institute of State and Law of Tyumen State University. 10 Semakova str., Tyumen, 625003, Russia, Institute of State and Law

Nagan Winston Percival - Doctor of Law, Professor of Law at the University of Florida (Levin School of Law), Director of the Institute of Human Rights, Peace and Development, Professor of Anthropology at Brasenose College (Oxford), Member of the Royal Society of the Arts (London), member of the Commission on Constitutional Issues of South Africa (USA). Brasenose College, Oxford, OX1, 4AJ. United Kingdom

Narutto Svetlana Vasilyevna – Doctor of Law, Professor of the Department of Constitutional and Municipal Law of the Kutafin Moscow State Law University (MGUA), 125993. Moscow, Sadovaya-Kudrinskaya str. 9, svetanarutto@yandex.ru

Efimenko Dmitry Borisovich – Doctor of Technical Sciences, Associate Professor at the Department of Transport Telematics, Moscow Automobile and Road State Technical University (MADI), Dean of the Faculty of Logistics and General Transport Problems, Head of the Department "Legal and Customs Regulation in Transport" MADI, 125319. Moscow, Leningradsky

ave., 64, office 2071. ed2002@mail.ru

Nikolaichuk Olga Alekseevna – Doctor of Economics, Professor of the Department of Economic Theory, Financial University under the Government of the Russian Federation, 125993, Moscow, GSP-3, Leningradsky Prospekt, 49, 18111959@mail.ru

Nikolay Dmitrievich Gomonov – Doctor of Law, Professor, North-Western Institute (branch) Moscow University of Humanities and Economics, Dean of the Faculty of Law, 183052, Murmansk, ave. Kola, 51, Gomonov.Nikolay@mail.ru

Ovcharov Anton Olegovich – Doctor of Economics, Associate Professor, National Research Nizhny Novgorod State University named after N.I. Lobachevsky, 603950, Nizhny Novgorod, Gagarin Avenue, 23 , anton19742006@yandex.ru

Artemov Nikolay Mikhailovich - Doctor of Law, Professor of the Department of Financial Law and Accounting of the Moscow State Law Academy named after O.E. Kutafin. 123995. Russia, Moscow, Sadovaya-Kudrinskaya str., 9.

Bazhenov Alexander Alexandrovich - Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, General Director of AUDIT PROFESSIONAL LLC, Chief Auditor (unified audit), authorized expert on quality control, member of the SRO "Russian Union of Auditors" (Association), consultant on taxes and fees of the I category, member of the NP "Chamber of Tax Consultants", professional accountant, full member of the IPB of Russia

Vinnitsky Danil Vladimirovich - Doctor of Law, Professor, Head of the Department of Financial Law of the Ural State Law Academy, member of the Presidium of the International Association of Financial Law, Chairman of the Ural Branch. 620137. Russia, Yekaterinburg, Komsomolskaya str., 21.

Kashin Vladimir Anatolyevich - Doctor of Economics, Professor of the Department of Tax Administration and Legal Regulation of the RosNOU Tax Institute, State Adviser of the Tax Service of the II rank. 123308. Russia, Moscow, 3rd Khoroshevskaya str., 2, building 1.

Natalia Lopashenko - Doctor of Law, Professor, Director of the Saratov Center for the Study of Organized Crime and Corruption; Professor of the Department of Criminal and Penal Enforcement Law of the Saratov State Academy of Law; expert of the Legal Department of the State Duma of the Russian Federation. 410056. Russia, Saratov, Saratov State Academy of Law, Volskaya str., 1, building No. 5, room 716

Nadezhda Petrovna Melnikova - Candidate of Economic Sciences, Professor, Deputy Head of the Department "Taxes and Taxation" of the Financial University under the Government of the Russian Federation. 125993. Russia, Moscow, Leningradsky Prospekt, 49.

Vera Anatolyevna Parygina - Candidate of Law, Professor of the Department of State and Legal Disciplines of the International Academy of Entrepreneurship; Deputy Head, Head of the Department for the Protection of Taxpayers' Rights of the law Firm "JUSTINA-YUG"; expert consultant of the National Institute of Public Finance in Atlanta (Atlanta, USA). 121170. Russia, Moscow, Victory Square, 2, building 2.

Natalia Poponova - Candidate of Economic Sciences, Professor of the Department of Tax Control and Inspections of Financial and Economic Activities of the Academy of Economic Security of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 141220. Russia, Moscow, Kolskaya str., 2.

Tolstopyatenko Gennady Petrovich - Doctor of Law, Professor, Dean of the International Law Faculty of the Moscow State Institute of International Relations (University) Ministry of Foreign Affairs of Russia. 119454. 76 Vernadsky Avenue, Moscow, Russia.

Tyutyuryukov Nikolay Nikolaevich - Doctor of Economics, Associate Professor of the Department of Public Sector Management of the Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation. 119571. 82 Vernadsky Avenue, Moscow, Russia.

Dmitry E. Fadeev - PhD in Law, Deputy Director of the Department of Legislation of the Chamber of Commerce and Industry of the Russian Federation, member of the International Association of Financial Law. 119571. 82 Vernadsky Avenue, Moscow, Russia.

Tsindeliani Imeda Anatolyevich - Candidate of Law, Deputy Head of the Department of Financial Law of the Russian Academy of Justice. 117418. 69 Novocheremushkinskaya str., building "A", Moscow, Russia.

Kostenko Nikolay Ivanovich – Doctor of Law, Professor, Kuban State University, Department of International Law, 350915, Russia, Krasnodar Territory, Krasnodar, Vostochno-Kruglikovskaya str., 76/4, block 133 Mobile phone: 89898097123

Lyudmila Kormishkina - Doctor of Economics, Professor, Head of the Department, Department of Theoretical Economics and Economic Security, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education N. P. Ogarev Mordovian State University

Kormishkin Evgeny Danilovich - Doctor of Economics, Professor of the Department of Theoretical Economics and Economic Security, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education N. P. Ogarev Mordovian State University

Redkous Vladimir Mikhailovich - Doctor of Law, Professor, leading researcher of the Sector of Administrative Law and Administrative Process of the IGP RAS, Professor of the Department of UDPOP of the Central School of Management of the Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 10 Znamenka str., Moscow, 119019, E-mail: rwmMos@rambler.ru

Ishchuk Tatiana Leonidovna - Doctor of Economics, Associate Professor, Professor of the Department of Finance and Accounting of the Institute of Economics and Management of the National Research Tomsk State University (01.00.08; 10.00.08; 05.00.08) tana.itl@mail.ru

Ayupova Zaure Karimovna - Doctor of Law, Kazakh National University, Professor, 050020, Kazakhstan, Almaty, ul. Taimanova, 222, sq. 16, zaure567@yandex.ru

Bobrova Anna Vladimirovna - Doctor of Economics, Bzhno-Ural State University (National Research University), Professor, 454090, Russia, Chelyabinsk region, Chelyabinsk, MOPRa Square, 9, sq. 42, ms.Bobrova_AV@mail.ru

Borovikova Elena Vladimirovna - Doctor of Economics, Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation, Professor, 111538, Russia, Moscow, Moscow and MO, 41 Veshnyakovskaya str., sq. 97, budget105@mail.ru

Burda Alexey Grigorievich - Doctor of Economics, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education "Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin", Head of the Department of Economic Cybernetics, 350044, Russia, Krasnodar Krai, Krasnodar, Kalinin

str., 13, building 44, sq. 9, agburda@mail.ru

Efremova Tatiana Aleksandrovna - Doctor of Economics, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education "N.P. Ogarev National Research Mordovian State University", Professor of the Department of Finance and Credit, 430011, Russia, Republic of the Republic of Mordovia, Saransk, 42 Stepan Razin str., sq. 87, efrta@mail.ru

Kobets Pyotr Nikolaevich - Doctor of Law, "All-Russian Research Institute of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation", Chief Researcher of the Department of Scientific Information, Training of Scientific Personnel and Ensuring the activities of Scientific Councils of the Center for Organizational Support of Scientific Activity, 121069, Russia, Moscow, Povarskaya str., 25, p. 1, pkobets37@rambler.ru

Ledeneva Marina Viktorovna - Doctor of Economics, Volgograd Branch of Plekhanov Russian University of Economics, Professor of the Department of Management and Marketing, ANO VO "Volgograd Institute of Business", Professor of the Department of Economics and Management, 404127, Russia, Volgograd region, Volzhsky, Druzhby str., 45, sq. 121, mledenjova@yandex.ru

Anton Dmitrievich Murzin - Doctor of Technical Sciences, Southern Federal University, Associate Professor, Deputy Dean of the Faculty of Management, Don State Technical University, Associate Professor, Plekhanov Russian University of Economics, Professor, 344012, Russia, Rostov Region, Rostov-on-Don, Bolshaya Sadovaya str., 105/42, office 216, admurzin@yandex.ru

Ovcharov Anton Olegovich - Doctor of Economics, Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Education "National Research Nizhny Novgorod State University named after N.I. Lobachevsky", Professor of Accounting Department, Chief Researcher of the Center for Macro and Microeconomics, 603135, Russia, Nizhny Novgorod, prospekt Lenina str., 45 building 3, sq. 47, anton19742006@yandex.ru

Roshchupkina Violetta Viktorovna - Doctor of Economics, Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Education "North Caucasus Federal University" , Professor, 355000, Russia, Stavropol Territory, Stavropol, General Margelov str., 7/1, sq. 149, vroshchupkina@ncfu.ru

Требования к статьям

Журнал является научным. Направляемые в издательство статьи должны соответствовать тематике журнала (с его рубрикатором можно ознакомиться на сайте издательства), а также требованиям, предъявляемым к научным публикациям.

Рекомендуемый объем от 12000 знаков.

Структура статьи должна соответствовать жанру научно-исследовательской работы. В ее содержании должны обязательно присутствовать и иметь четкие смысловые разграничения такие разделы, как: предмет исследования, методы исследования, апелляция к оппонентам, выводы и научная новизна.

Не приветствуется, когда исследователь, трактуя в статье те или иные научные термины, вступает в заочную дискуссию с авторами учебников, учебных пособий или словарей, которые в узких рамках подобных изданий не могут широко излагать свое научное воззрение и заранее оказываются в проигрышном положении. Будет лучше, если для научной полемики Вы обратитесь к текстам монографий или диссертационных работ оппонентов.

Не превращайте научную статью в публицистическую: не наполняйте ее цитатами из газет и популярных журналов, ссылками на высказывания по телевидению.

Ссылки на научные источники из Интернета допустимы и должны быть соответствующим образом оформлены.

Редакция отвергает материалы, напоминающие реферат. Автору нужно не только продемонстрировать хорошее знание обсуждаемого вопроса, работ ученых, исследовавших его прежде, но и привнести своей публикацией определенную научную новизну.

Не принимаются к публикации избранные части из диссертаций, книг, монографий, поскольку стиль изложения подобных материалов не соответствует журнальному жанру, а также не принимаются материалы, публиковавшиеся ранее в других изданиях.

В случае отправки статьи одновременно в разные издания автор обязан известить об этом редакцию. Если он не сделал этого заблаговременно, рискует репутацией: в дальнейшем его материалы не будут приниматься к рассмотрению.

Уличенные в плагиате попадают в «черный список» издательства и не могут рассчитывать на публикацию. Информация о подобных фактах передается в другие издательства, в ВАК и по месту работы, учебы автора.

Статьи представляются в электронном виде только через сайт издательства <http://www.e-notabene.ru> кнопка "Авторская зона".

Статьи без полной информации об авторе (соавторах) не принимаются к рассмотрению, поэтому автор при регистрации в авторской зоне должен ввести полную и корректную информацию о себе, а при добавлении статьи - о всех своих соавторах.

Не набирайте название статьи прописными (заглавными) буквами, например: «ИСТОРИЯ КУЛЬТУРЫ...» — неправильно, «История культуры...» — правильно.

При добавлении статьи необходимо прикрепить библиографию (минимум 10–15 источников, чем больше, тем лучше).

При добавлении списка использованной литературы, пожалуйста, придерживайтесь следующих стандартов:

- [ГОСТ 7.1-2003 Библиографическая запись. Библиографическое описание. Общие требования и правила составления.](#)
- [ГОСТ 7.0.5-2008 Библиографическая ссылка. Общие требования и правила составления](#)

В каждой ссылке должен быть указан только один диапазон страниц. В теле статьи ссылка на источник из списка литературы должна быть указана в квадратных скобках, например, [1]. Может быть указана ссылка на источник со страницей, например, [1, с. 57], на группу источников, например, [1, 3], [5-7]. Если идет ссылка на один и тот же источник, то в теле статьи нумерация ссылок должна выглядеть так: [1, с. 35]; [2]; [3]; [1, с. 75-78]; [4]....

А в библиографии они должны отображаться так:

[1]

[2]

[3]

[4]....

Постраничные ссылки и сноски запрещены. Если вы используете сноску, не содержащую ссылку на источник, например, разъяснение термина, включите сноску в текст статьи.

После процедуры регистрации необходимо прикрепить аннотацию на русском языке, которая должна состоять из трех разделов: Предмет исследования; Метод, методология исследования; Новизна исследования, выводы.

Прикрепить 10 ключевых слов.

Прикрепить саму статью.

Требования к оформлению текста:

- Кавычки даются уголками (« ») и только кавычки в кавычках — лапками (" ").
- Тире между датами дается короткое (Ctrl и минус) и без отбивок.
- Тире во всех остальных случаях дается длинное (Ctrl, Alt и минус).
- Даты в скобках даются без г.: (1932–1933).
- Даты в тексте даются так: 1920 г., 1920-е гг., 1540–1550-е гг.
- Недопустимо: 60-е гг., двадцатые годы двадцатого столетия, двадцатые годы XX столетия, 20-е годы XX столетия.
- Века, король такой-то и т.п. даются римскими цифрами: XIX в., Генрих IV.
- Инициалы и сокращения даются с пробелом: т. е., т. д., М. Н. Иванов. Неправильно: М.Н. Иванов, М.Н. Иванов.

ВСЕ СТАТЬИ ПУБЛИКУЮТСЯ В АВТОРСКОЙ РЕДАКЦИИ.

По вопросам публикации и финансовым вопросам обращайтесь к администратору Зубковой Светлане Вадимовне

E-mail: info@nbpublish.com

или по телефону +7 (966) 020-34-36

Подробные требования к написанию аннотаций:

Аннотация в периодическом издании является источником информации о содержании статьи и изложенных в ней результатах исследований.

Аннотация выполняет следующие функции: дает возможность установить основное

содержание документа, определить его релевантность и решить, следует ли обращаться к полному тексту документа; используется в информационных, в том числе автоматизированных, системах для поиска документов и информации.

Аннотация к статье должна быть:

- информативной (не содержать общих слов);
- оригинальной;
- содержательной (отражать основное содержание статьи и результаты исследований);
- структурированной (следовать логике описания результатов в статье);

Аннотация включает следующие аспекты содержания статьи:

- предмет, цель работы;
- метод или методологию проведения работы;
- результаты работы;
- область применения результатов; новизна;
- выводы.

Результаты работы описывают предельно точно и информативно. Приводятся основные теоретические и экспериментальные результаты, фактические данные, обнаруженные взаимосвязи и закономерности. При этом отдается предпочтение новым результатам и данным долгосрочного значения, важным открытиям, выводам, которые опровергают существующие теории, а также данным, которые, по мнению автора, имеют практическое значение.

Выводы могут сопровождаться рекомендациями, оценками, предложениями, гипотезами, описанными в статье.

Сведения, содержащиеся в заглавии статьи, не должны повторяться в тексте аннотации. Следует избегать лишних вводных фраз (например, «автор статьи рассматривает...», «в статье рассматривается...»).

Исторические справки, если они не составляют основное содержание документа, описание ранее опубликованных работ и общеизвестные положения в аннотации не приводятся.

В тексте аннотации следует употреблять синтаксические конструкции, свойственные языку научных и технических документов, избегать сложных грамматических конструкций.

Гонорары за статьи в научных журналах не начисляются.

Цитирование или воспроизведение текста, созданного ChatGPT, в вашей статье

Если вы использовали ChatGPT или другие инструменты искусственного интеллекта в своем исследовании, опишите, как вы использовали этот инструмент, в разделе «Метод» или в аналогичном разделе вашей статьи. Для обзоров литературы или других видов эссе, ответов или рефератов вы можете описать, как вы использовали этот инструмент, во введении. В своем тексте предоставьте prompt - командный вопрос, который вы использовали, а затем любую часть соответствующего текста, который был создан в ответ.

К сожалению, результаты «чата» ChatGPT не могут быть получены другими читателями, и хотя невозстановимые данные или цитаты в статьях APA Style обычно цитируются как личные сообщения, текст, сгенерированный ChatGPT, не является сообщением от человека.

Таким образом, цитирование текста ChatGPT из сеанса чата больше похоже на совместное использование результатов алгоритма; таким образом, сделайте ссылку на автора алгоритма записи в списке литературы и приведите соответствующую цитату в тексте.

Пример:

На вопрос «Является ли деление правого полушария левого полушария реальным или метафорой?» текст, сгенерированный ChatGPT, показал, что, хотя два полушария мозга в некоторой степени специализированы, «обозначение, что люди могут быть охарактеризованы как «левополушарные» или «правополушарные», считается чрезмерным упрощением и популярным мифом» (OpenAI, 2023).

Ссылка в списке литературы

OpenAI. (2023). ChatGPT (версия от 14 марта) [большая языковая модель].
<https://chat.openai.com/chat>

Вы также можете поместить полный текст длинных ответов от ChatGPT в приложение к своей статье или в дополнительные онлайн-материалы, чтобы читатели имели доступ к точному тексту, который был сгенерирован. Особенно важно задокументировать точный созданный текст, потому что ChatGPT будет генерировать уникальный ответ в каждом сеансе чата, даже если будет предоставлен один и тот же командный вопрос. Если вы создаете приложения или дополнительные материалы, помните, что каждое из них должно быть упомянуто по крайней мере один раз в тексте вашей статьи в стиле APA.

Пример:

При получении дополнительной подсказки «Какое представление является более точным?» в тексте, сгенерированном ChatGPT, указано, что «разные области мозга работают вместе, чтобы поддерживать различные когнитивные процессы» и «функциональная специализация разных областей может меняться в зависимости от опыта и факторов окружающей среды» (OpenAI, 2023; см. Приложение А для полной расшифровки). .

Ссылка в списке литературы

OpenAI. (2023). ChatGPT (версия от 14 марта) [большая языковая модель].
<https://chat.openai.com/chat> Создание ссылки на ChatGPT или другие модели и программное обеспечение ИИ

Приведенные выше цитаты и ссылки в тексте адаптированы из шаблона ссылок на программное обеспечение в разделе 10.10 Руководства по публикациям (Американская психологическая ассоциация, 2020 г., глава 10). Хотя здесь мы фокусируемся на ChatGPT, поскольку эти рекомендации основаны на шаблоне программного обеспечения, их можно адаптировать для учета использования других больших языковых моделей (например, Bard), алгоритмов и аналогичного программного обеспечения.

Ссылки и цитаты в тексте для ChatGPT форматируются следующим образом:

OpenAI. (2023). ChatGPT (версия от 14 марта) [большая языковая модель].
<https://chat.openai.com/chat>

Цитата в скобках: (OpenAI, 2023)

Описательная цитата: OpenAI (2023)

Давайте разберем эту ссылку и посмотрим на четыре элемента (автор, дата, название и

источник):

Автор: Автор модели OpenAI.

Дата: Дата — это год версии, которую вы использовали. Следуя шаблону из Раздела 10.10, вам нужно указать только год, а не точную дату. Номер версии предоставляет конкретную информацию о дате, которая может понадобиться читателю.

Заголовок. Название модели — «ChatGPT», поэтому оно служит заголовком и выделено курсивом в ссылке, как показано в шаблоне. Хотя OpenAI маркирует уникальные итерации (например, ChatGPT-3, ChatGPT-4), они используют «ChatGPT» в качестве общего названия модели, а обновления обозначаются номерами версий.

Номер версии указан после названия в круглых скобках. Формат номера версии в справочниках ChatGPT включает дату, поскольку именно так OpenAI маркирует версии. Различные большие языковые модели или программное обеспечение могут использовать различную нумерацию версий; используйте номер версии в формате, предоставленном автором или издателем, который может представлять собой систему нумерации (например, Версия 2.0) или другие методы.

Текст в квадратных скобках используется в ссылках для дополнительных описаний, когда они необходимы, чтобы помочь читателю понять, что цитируется. Ссылки на ряд общих источников, таких как журнальные статьи и книги, не включают описания в квадратных скобках, но часто включают в себя вещи, не входящие в типичную рецензируемую систему. В случае ссылки на ChatGPT укажите дескриптор «Большая языковая модель» в квадратных скобках. OpenAI описывает ChatGPT-4 как «большую мультимодальную модель», поэтому вместо этого может быть предоставлено это описание, если вы используете ChatGPT-4. Для более поздних версий и программного обеспечения или моделей других компаний могут потребоваться другие описания в зависимости от того, как издатели описывают модель. Цель текста в квадратных скобках — кратко описать тип модели вашему читателю.

Источник: если имя издателя и имя автора совпадают, не повторяйте имя издателя в исходном элементе ссылки и переходите непосредственно к URL-адресу. Это относится к ChatGPT. URL-адрес ChatGPT: <https://chat.openai.com/chat>. Для других моделей или продуктов, для которых вы можете создать ссылку, используйте URL-адрес, который ведет как можно более напрямую к источнику (т. е. к странице, на которой вы можете получить доступ к модели, а не к домашней странице издателя).

Другие вопросы о цитировании ChatGPT

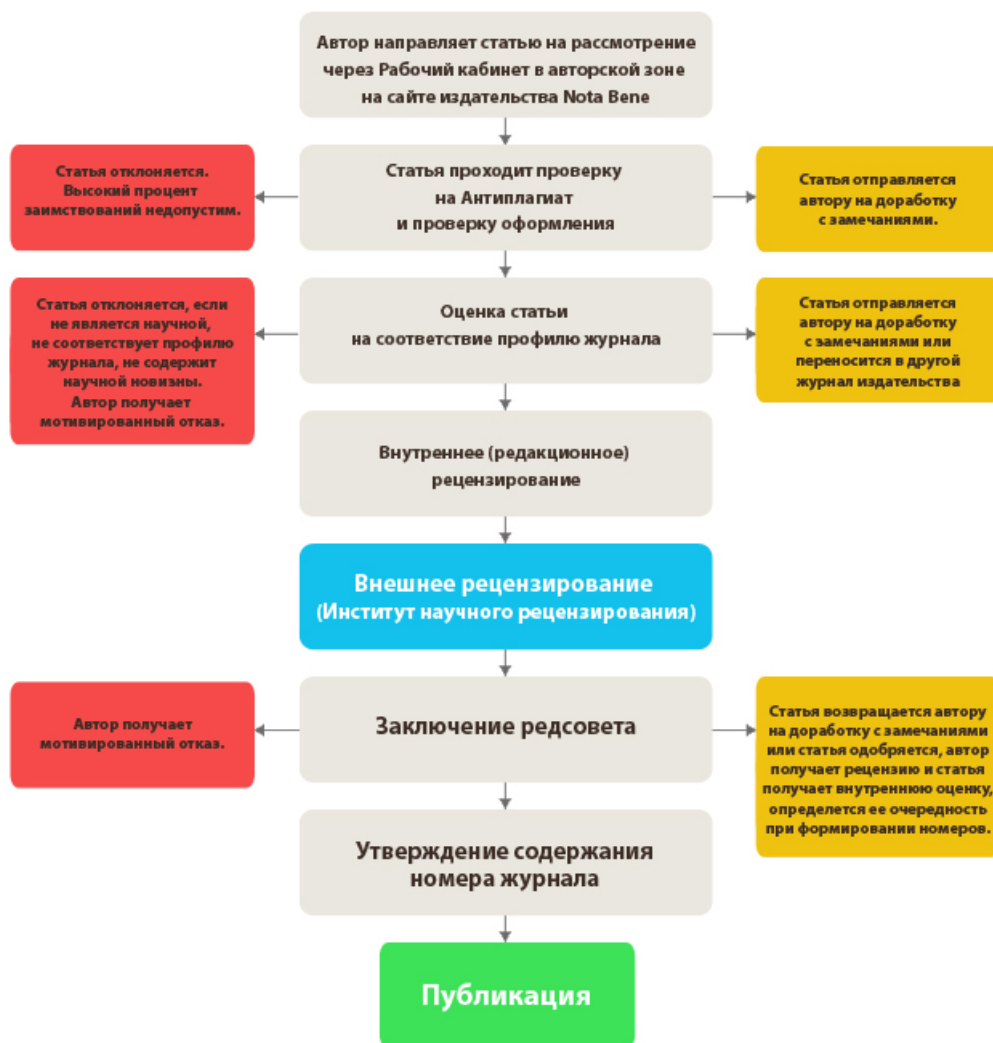
Вы могли заметить, с какой уверенностью ChatGPT описал идеи латерализации мозга и то, как работает мозг, не ссылаясь ни на какие источники. Я попросил список источников, подтверждающих эти утверждения, и ChatGPT предоставил пять ссылок, четыре из которых мне удалось найти в Интернете. Пятая, похоже, не настоящая статья; идентификатор цифрового объекта, указанный для этой ссылки, принадлежит другой статье, и мне не удалось найти ни одной статьи с указанием авторов, даты, названия и сведений об источнике, предоставленных ChatGPT. Авторам, использующим ChatGPT или аналогичные инструменты искусственного интеллекта для исследований, следует подумать о том, чтобы сделать эту проверку первоисточников стандартным процессом. Если источники являются реальными, точными и актуальными, может быть лучше прочитать эти первоисточники, чтобы извлечь уроки из этого исследования, и перефразировать или процитировать эти статьи, если применимо, чем использовать их интерпретацию модели.

Материалы журналов включены:

- в систему Российского индекса научного цитирования;
- отображаются в крупнейшей международной базе данных периодических изданий Ulrich's Periodicals Directory, что гарантирует значительное увеличение цитируемости;
- Всем статьям присваивается уникальный идентификационный номер Международного регистрационного агентства DOI Registration Agency. Мы формируем и присваиваем всем статьям и книгам, в печатном, либо электронном виде, оригинальный цифровой код. Префикс и суффикс, будучи прописанными вместе, образуют определяемый, цитируемый и индексируемый в поисковых системах, цифровой идентификатор объекта — digital object identifier (DOI).

[Отправить статью в редакцию](#)

Этапы рассмотрения научной статьи в издательстве NOTA BENE.



Содержание

Орлова Н.А. Теоретико-правовые подходы к определению сущности обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе.	1
Шемякина М.С. Совершенствование методики проведения камеральной налоговой проверки декларации по НДФЛ, в которой заявлен вычет на обучение детей	14
Харитонов А.Е. Прогнозирование налоговой нагрузки сельскохозяйственных предприятий методами машинного обучения	28
Тихонова А.В., Засько В.Н. Экономические эффекты изменения ставок НДС в России	39
Анисимова А.А. Налоговое администрирование в изменившейся реальности: как вовлечь налогоплательщиков в цифровую среду?	54
Англоязычные метаданные	67

Contents

Orlova N. Theoretical and legal approaches to determining the essence of circumstances to be proved in the tax process.	1
Shemyakina M.S. Improvement of the Method of Carrying out Tax Audit of the Declaration on the Individual Income Tax in which the Deduction for the Education of Children is Declared	14
Kharitonova A.E. Forecasting the tax burden of agricultural enterprises by machine learning methods	28
Tikhonova A.V., Zas'ko V.N. Economic effects of changes in VAT rates in Russia	39
Anisimova A. Tax administration in a changed reality: how to involve taxpayers in the digital environment ?	54
Metadata in english	67

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Орлова Н.А. — Теоретико-правовые подходы к определению сущности обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе // Налоги и налогообложение. – 2023. – № 4. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.4.43599 EDN: SUZAWU URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=43599

Теоретико-правовые подходы к определению сущности обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе

Орлова Наталья Анатольевна

аспирант, кафедра Международного и публичного права, Финансовый университет при
Правительстве Российской Федерации; Межрайонная инспекция ФНС России № 17 по Московской
области

140000, Россия, Московская область, г. Люберцы, ул. Котельническая, 6

✉ natali__orlova@mail.ru



[Статья из рубрики "Правовое регулирование налоговых отношений"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2023.4.43599

EDN:

SUZAWU

Дата направления статьи в редакцию:

18-07-2023

Дата публикации:

25-07-2023

Аннотация: Правоприменительная деятельность налоговых органов неразрывно связана с установлением фактических обстоятельств, которые служат основанием для правильной квалификации действия или бездействия, имеющих признаки налогового правонарушения, а также для принятия индивидуальных правоприменительных актов. Выявление обстоятельств производится как в ходе применения мер принудительного взыскания задолженности, в ходе проведения налоговых проверок и привлечения налогоплательщиков к ответственности. Обстоятельства, подлежащие установлению и доказыванию, позволяют установить юридически значимые условия для применения норм права. Следовательно, законность и обоснованность правоприменительного акта зависит от полноты установления фактических обстоятельств, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. В результате проведенного исследования автором сделан вывод о наличии существенных различий между обстоятельствами, подлежащими доказыванию в налоговом процессе. Так, обстоятельства, подлежащие

доказыванию при проведении налоговой проверки, непосредственно связаны с экономической деятельностью налогоплательщика, являются событиями в его хозяйственной жизни, а обстоятельства, связанные с обеспечением налогового контроля и принудительного взыскания налогов (сборов, взносов), носят процессуальный характер. Разграничение обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе, имеет научное значение и способствует проведению дальнейших исследований в области доказывания налоговых правонарушений. Практическое значение выводов подтверждается возможностью их использования в правоприменительной деятельности налоговых органов.

Ключевые слова:

обстоятельства, фактические обстоятельства, юридические факты, доказательственные факты, обязанность доказывания, налоговый процесс, доказательства, процесс доказывания, законодательство о налогах, налогово-процессуальные нормы

Введение

Правовое регулирование деятельности, связанной с доказыванием налоговых правонарушений, носит бессистемный характер, что оказывает негативное влияние на качество налогового контроля, законность и обоснованность привлечения налогоплательщиков к налоговой ответственности.

Исследование отдельных элементов системы доказывания налоговых правонарушений имеет значение не только для совершенствования правоприменительной деятельности органов, уполномоченных в области обеспечения уплаты налогов (сборов, взносов), но и для расширения теоретических знаний налогового права и налогового процесса.

Несмотря на признание являющимися налоговым процессом как вида юридического процесса, он является недостаточно изученным правовым явлением, что свидетельствует о необходимости его последовательного изучения [\[1, с. 74\]](#).

Налогово-процессуальные нормы

Налоговый кодекс Российской Федерации (далее по тексту - НК РФ, Налоговый кодекс РФ) наряду с материально-правовыми нормами содержит и нормы процессуального характера, которые регулируют отношения, складывающиеся в связи с исполнением должностными лицами органов, уполномоченных в сфере налогов и сборов (далее – налоговые органы), функций по контролю и надзору за соблюдением налогового законодательства, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов и других обязательных платежей, а также исполнением иных связанных с указанной деятельностью обязанностей [\[7, с. 252-253\]](#).

Следует отметить, что в теории права процессуальным нормам отводится «второстепенная функция» – обеспечивать исполнение материально-правовых норм, по-другому их называют «вспомогательными». Между тем, именно процессуальные нормы в налоговом праве способствуют возникновению правоотношений, связанных с обеспечением полной и своевременной уплаты налогов, без существования процессуальных норм отношения не возникают.

Ю. И. Мельников, изучая природу и содержание процессуальных норм, пришел к выводу,

что они регулируют отношения, связанные с необходимостью соблюдения определенного порядка, без которого не возможно представить себе контроль за полнотой и своевременностью уплаты налогов [\[6, с. 82\]](#).

Гражданское общество сегодня не достигло того этапа развития, когда уплата налогов будет производиться добровольно и необходимость в применении мер принудительного взыскания или привлечения к налоговой ответственности объективно отпадет [\[7, с. 249\]](#). Отношения, возникающие в связи с обязанностью уплаты налогов, связаны с отчуждением в пользу государства части принадлежащего имущества. Следовательно, такие правоотношения являются конфликтными, порождая споры, связанные как с отказом от исполнения обязанности уплаты налогов, так и отказом от исполнения обязанностей, связанных с осуществлением налоговыми органами функций по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

Таким образом, процессуальные нормы налогового права регулируют общественные отношения в сфере охранительной деятельности уполномоченных органов, и имеют принципиальное значение для обеспечения последовательности действий, связанных с формированием доходной части бюджета страны, обеспечением законности, соблюдением прав и интересов налогоплательщиков.

Соглашаясь с И. А. Сапрыкиной, следует отметить, что «обеспечение исполнения налогоплательщиками обязанности по уплате налогов и сборов в бюджет является важнейшей задачей государства» [\[7, с. 248\]](#).

Совокупность процессуальных норм смежных отраслей права, регулирующих относительно однородные общественные отношения, образуют процессуальные отрасли: уголовный, административный, арбитражный, гражданский процессы.

С момента обособления налогового права ведутся споры и о существовании налогового процесса.

Налоговый процесс

Так, М. В. Сенцова (Карасева) еще в 2003 году отмечала, что налоговое законодательство порождает массив налоговых правоотношений неимущественного характера, непосредственно связанных с реализацией имущественных отношений [\[4, с. 18\]](#).

Д. В. Винницкий, объединяя материальные и процессуальные налогово-правовые нормы, связанные с реализацией налоговых обязательственных и деликтных отношений, выделяет налоговое процедурное право [\[2, с. 294\]](#).

В. И. Гудимов определяет налоговый процесс как систему норм налогового права, упорядочивающую властную деятельность органов и должностных лиц, уполномоченных государством в сфере налогов и сборов [\[3, с. 24\]](#).

Некоторые авторы налоговый процесс определяют как совокупность процессуальных норм [\[5, с. 8\]](#).

Наиболее обоснованным является подход, определяющий налоговый процесс как динамически развивающуюся во времени деятельность уполномоченных налоговых органов, направленную на обеспечение уплаты налогов, взносов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации, а также выполнение иных функций, связанных с

налоговым контролем и привлечением к налоговой ответственности за совершение правонарушений [\[1, с. 74\]](#).

Несмотря на различие взглядов на содержательную часть налогового процесса, учёные сходятся во мнении, что целью его течения является обеспечение уплаты законно установленных налогов.

Налоговый процесс как и любой процесс имеет стадии, которые включают: установление обязанности уплаты налога, добровольное ее исполнение, осуществление налогового контроля, составление и вручение акта налоговой проверки, представление налогоплательщиком возражений на акт налоговой проверки, проведение дополнительных мероприятий налогового контроля и принятие налоговым органом решения по результату проведения проверки, а также обжалование решения налогового органа в вышестоящий налоговый орган.

В большинстве случаев на стадии обжалования индивидуального правового акта налоговый процесс завершается, если не происходит поворот исполнения вступившего в законную силу решения налогового органа о взыскании налога.

На всех стадиях налогового процесса налоговые органы принимают решения индивидуального характера, которые связаны как с обеспечением уплаты налога, так и с привлечением к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Правоприменительная деятельность в налоговом процессе

Выбор собирательного термина для названия правоприменительного акта в данном случае основывается на проведенном А. Ф. Черданцевым логико-языковом исследовании, в котором ученый приходит к выводу, что государственные органы в процессе правоприменительной деятельности принимают документы, «имеющие властно-обязательный характер, влекущие правовые последствия, т.е. устанавливающие, изменяющие или прекращающие субъективные права и юридические обязанности» [\[10, с. 30\]](#). Поскольку данные документы имеют юридически обязательное значение, наиболее правильно их называть решениями.

В данном случае на стадии принудительного исполнения обязанности уплаты налога налоговым органом выносится требование об уплате задолженности, а в случае отказа от его исполнения, могут быть приняты: решение о взыскании задолженности за счёт денежных средств налогоплательщика, а также решение о взыскании задолженности за счёт его имущества.

При выявлении налогового правонарушения налоговым органом составляется акт налоговой проверки, после рассмотрения которого может приниматься решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля или решение о привлечении (об отказе в привлечении) к налоговой ответственности.

В данном случае процессу принятия решения индивидуального характера опосредует установление фактов, имеющих юридическое значение.

Правоприменение в налоговом процессе, если не принимать во внимание исполнение решения индивидуального характера, состоит из трех этапов: начальный этап включает получение правоприменителем информации (ее восприятие) о нормах права, устанавливающих правило надлежащего (или ненадлежащего) поведения и одновременно собирание информации о фактах, которые имеют юридическое значение.

Обстоятельства, подлежащие установлению (доказыванию) в налоговом процессе

В данном случае фактами будут являться лишь подтвержденные сведения о каких-либо событиях. До момента подтверждения мы можем говорить только о домыслах и предположениях относительно события, подтверждение которого будет иметь юридическое значение.

Следует отметить, что установлению подлежат только те факты, с которыми связано применение нормы права.

Налоговый кодекс РФ предусматривает обязанность должностных лиц налогового органа документировать факты-доказательства в ходе проведения отдельных мероприятий налогового контроля, поскольку данные доказательства впоследствии должны не только проверяться и оцениваться, но и быть предоставлены для ознакомления налогоплательщику. К таким документам относятся протоколы, составляемые в ходе проведения мероприятий налогового контроля и фиксирующие знание о факте, который служит доказательством юридического факта [\[10, с. 30\]](#).

Фиксация фактов-доказательств, производится только в случаях, оговоренных в законодательстве о налогах и сборах, между тем, получение знаний об обстоятельствах, доказывающих факты, имеющие юридическое значение, происходит во всех видах правоприменительной деятельности налогового органа, в том числе связанной с принудительным взысканием задолженности. Данное обстоятельство в некоторых случаях приводит к невозможности со стороны налогового органа впоследствии подтвердить обоснованность выставления требования об уплате задолженности (по налогу или пени) или решения о взыскании, поскольку учет единого налогового счета осуществляется нарастающим итогом.

Особый интерес для исследования вызывает вопрос о корректности употребления термина «факт» или «обстоятельство» для обозначения события, с которым могут быть связаны юридические последствия в налоговом процессе.

Обращаясь к исследованию А. Ф. Черданцева, следует отметить, что ученый исходит из буквального толкования термина «обстоятельство», под которым обычно понимают явление, условие, обстановку [\[10, с. 169\]](#). Ученый отмечает, что, употребляя термины «обстоятельство», «факт» и другие сходные в юридической науке, необходимо учитывать, что речь идет не о самих обстоятельствах и фактах, а о знаниях об этих обстоятельствах и фактах. Таким образом, в настоящем исследовании, говоря об обстоятельствах, имеются в виду знания о них.

Термином «обстоятельство» законодатель обозначает события, препятствующие возможности уплаты налога (ст. 24 НК РФ), события, влекущие изменение договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков (ст. 25.4 НК РФ), события, имеющие значение для определения результатов сделки (ст. 40 НК РФ), стихийные бедствия (ст. 58 НК РФ) и т. п.

Термин «обстоятельство» в законодательстве о налогах и сборах употребляется даже для обозначения объектов налогообложения, когда законодатель не может четко определить характеристику ценности, имеющую стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которой у налогоплательщика связано возникновение обязанности уплаты налога.

Кроме этого, термин «обстоятельство» употребляется для обозначения событий, действий, состояний, с которыми законодатель связывает возникновение, исполнение и прекращение обязанности уплаты налога (ст. 44, 45 НК РФ).

С точки зрения налогового контроля интересно употребление термина «обстоятельство» в отношении установления превышения пределов прав по исчислению налоговой базы и суммы налога (ст. 54.1 НК РФ), а также установления состава налогового правонарушения (ст. 108-112 НК РФ).

В статье 54.1 НК РФ указано, что установление обстоятельств, связанных с искажением фактов хозяйственной жизни (объектов налогообложения), подлежащих отражению в бухгалтерском и налоговом учете, исполнением имевшей место сделки иным лицом, не являвшимся его стороной, а также обстоятельств, свидетельствующих, что основной целью сделки является неуплата (неполная уплата) налога, влечет отказ в применении налогоплательщиком налоговой льготы.

В соответствии со статьей 108 НК РФ налоговый орган обязан доказать обстоятельства, свидетельствующие о факте совершения налогового правонарушения, а также о виновности лица в его совершении.

В ходе рассмотрения материалов налоговой проверки до вынесения решения должностное лицо налогового органа должно установить обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности, исключающие вину лица в совершении правонарушения, а также обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Таким образом, термин «обстоятельство» широко используется в законодательстве о налогах и сборах, поскольку позволяет указывать на различные события, явления, условия как подтвержденные, которые становятся фактическими обстоятельствами, так и не подтвержденные.

О. Г. Сардаева определяет «обстоятельство» как «сопутствующее или связанное с чем-либо явление, охватывающее не только произошедшее событие или действие, но и все детали, черты, подробности и особенности» [\[8, с. 37\]](#). Ученый пришла к выводу, что понятие «обстоятельство» значительно шире понятия «факт», поскольку «факт» включает только подтвержденные сведения о каком-либо событии, явлении, действии, бездействии [\[8, с. 37\]](#).

Понятие «факт» в Налоговом кодексе РФ заложено в основание привлечения к налоговой ответственности. Согласно статье 108 НК РФ «основанием для привлечения к налоговой ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в законную силу».

Следуя логике законодателя, можно сделать вывод, что обстоятельствами в налоговом процессе являются события, явления, условия, сопровождающие, окружающие само нарушение законодательства о налогах и сборах, которое может выражаться как действием, так и бездействием, характеризоваться как умышленными действиями, так и неосторожным поведением.

Налоговый кодекс РФ предусматривает различные составы налоговых правонарушений, некоторые из которых являются общими и не содержат квалификационных признаков, например, пункт 1 статьи 122 НК РФ, предусматривающий ответственность за неуплату

или неполную уплату налога в виде штрафа в размере 20% от суммы неуплаченного налога. То же деяние, совершенное умышленно, предусматривает штраф в размере 40%. Таким образом квалификационным признаком является умысел на совершение правонарушения.

В п. 3 статьи 120 НК РФ присутствует квалификационный признак, указывающий на способ совершения того же правонарушения: в результате грубого нарушения правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения.

Ввиду того, что Налоговый кодекс РФ предусматривает две формы вины, а также содержит различные составы налоговых правонарушений (основной и квалифицирующий), кроме установления самого факта правонарушения, необходимо его правильно квалифицировать, т. е. установить обстоятельства, указывающие на соответствие той или иной модели правонарушения, предусмотренной в законе.

Таким образом, принятие налоговым органом решений индивидуального характера связано с установлением определённого рода обстоятельств, которые указаны в гипотезе статьи Налогового кодекса РФ и иных связанных с ними обстоятельств, прямо не указанных, но без установления которых однозначное суждение невозможно.

Следует отметить, что обстоятельства, подлежащие доказыванию в налоговом процессе, не являются однородными. Некоторые из них являются частью экономической деятельности налогоплательщика и непосредственно связаны с уплатой налога, другие имеют процессуальный характер.

В ходе применения мер взыскания должностные лица налоговых органов должны установить обстоятельства процессуального характера.

Так, выставлению требования об уплате задолженности предшествует необходимость установления обстоятельств, формирующих отрицательное сальдо налогового счета. К таким обстоятельствам относятся: правильность отражения на едином налоговом счете суммы налога, исчисленной налогоплательщиком к уплате в бюджет или начисленной налоговым органом в административном порядке в отношении имущественных налогов, корректность отражения и сторнирования начислений налога на основании уведомления об уплате налога в момент представления налоговой декларации, отсутствие единого налогового платежа.

Для принятия решения о взыскании задолженности за счёт денежных средств в соответствии со статьей 46 НК РФ должностное лицо налогового органа должно установить обстоятельства, связанные не только с наличием задолженности перед бюджетом, но и обстоятельства, подтверждающие получение налогоплательщиком требования об уплате задолженности.

Установление сходных обстоятельств предшествует принятию решения о взыскании задолженности за счет имущества.

Таким образом, в ходе правоприменительной деятельности, связанной с взысканием задолженности, обстоятельства, подлежащие доказыванию, носят процессуальный характер, но имеют непосредственную связь с уплатой налогов, как процессом их перечисления в бюджет.

В ходе проведения налоговых проверок (выездных, камеральных и проверок в области трансфертного ценообразования) обстоятельствами, подлежащими доказыванию, являются события в экономической деятельности налогоплательщика, связанные с

объектами налогообложения и позволяющие правильно квалифицировать совершенное правонарушение.

Следует отметить, что целью проведения налоговых проверок является проверка полноты исчисления и своевременности уплаты налогов. Таким образом, правонарушения, выявляемые в ходе проведения налоговых проверок, связаны с исполнением основной обязанности налогоплательщика – уплатой налога. Ответственность за совершение правонарушений, связанных с неуплатой (неполной уплатой) налога, предусмотрена статьями 120, 122, 123 НК РФ, а также статьями 129.3 и 129.5 НК РФ в отношении контролируемых сделок.

В данном случае фактом правонарушения будет являться подтвержденное надлежащими (допустимыми, относимыми и достоверными) доказательствами знание об отклонении суммы налога, исчисленной к уплате в бюджет налогоплательщиком и отраженной им в налоговой отчетности, и суммы налога, рассчитанной налоговым органом на основании материалов налоговой проверки.

События, непосредственно связанные с исчислением налогоплательщиком суммы налога, будут являться обстоятельствами. После их установления и подтверждения они станут фактическими обстоятельствами, которые влияют на правильную квалификацию налогового правонарушения.

Обстоятельства, подлежащие доказыванию при проведении налоговой проверки, существенно различаются, но все они имеют непосредственную связь с хозяйственной жизнью налогоплательщика, характеризую его отношения с контрагентами, сотрудниками, ведение им учета хозяйственных операций и другие.

В методических рекомендациях, составленных совместно ФНС России и Следственным комитетом России (письмо ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умышленных действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)»), доказыванию подлежат обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий налогоплательщика и его контрагентов, направленных на создание видимости соблюдения требований законодательства о налогах и сборах; имитации налогоплательщиком хозяйственных связей с «техническими» компаниями с целью минимизации налоговых обязательств; мнимости или притворности сделок, позволяющих получать налоговую выгоду; подмены гражданско-правовых отношений с целью извлечения выгоды и другие.

В ходе проведения иных мероприятий налогового контроля налоговые органы выявляют правонарушения, направленные против системы отношений налогового контроля, которые включают непредоставление налоговому органу необходимых для осуществления налогового контроля сведений, неявкой свидетеля без уважительных причин, отказом эксперта от участия в проведении налоговой проверки и другие [\[9, с. 294\]](#).

Обстоятельствами, подлежащими доказыванию по указанным видам правонарушений, будут являться обстоятельства, позволяющие установить факт получения запроса, платежного поручения, нарушения очередности платежей и т. п.

Так, для привлечения налогоплательщика к ответственности за непредставление документов (информации) на основании выставленного в его адрес требования,

налоговый орган должен установить обстоятельства получения требования, корректность указания документов, подлежащих истребованию, и их «действительное наличие у налогоплательщика» (Письмо ФНС России от 30.12.2022 № СД-4-2/18011 «Об ответственности за непредставление документов по требованию налоговой»).

Для привлечения к ответственности свидетеля за неявку в налоговый орган для проведения допроса налоговый орган должен установить обстоятельства извещения свидетеля о необходимости явки (Определение Краснодарского краевого суда от 16.01.2018 № 33а-1327/2018), наличие (отсутствие) обстоятельств, препятствующих явке. Так, при представлении свидетелем листка нетрудоспособности, налоговый орган обязан принять меры к получению сведений о характере заболевания (Определение Курганского областного суда от 03.02.2015 № 22-290/2015).

Обобщая сведения об обстоятельствах, подлежащих доказыванию по правонарушениям, выявляемые в ходе иных мероприятий налогового контроля, необходимо отметить их процессуальный характер, не связанный с обязанностью уплаты налога.

Таким образом, проведенное исследование позволило установить правовую природу и разграничить обстоятельства, подлежащие доказыванию в налоговом процессе.

Обстоятельства, подлежащие доказыванию при проведении налоговой проверки, непосредственно связаны с исполнением основной обязанности – уплатой налогов (взносов), являются частью экономической (хозяйственной) деятельности налогоплательщика.

Обстоятельства, подлежащие установлению (доказыванию) в ходе осуществления налоговым органом правоприменительной деятельности по обеспечению уплаты (взысканию) налогов (сборов, взносов), носят процессуальный характер, но имеют связь с исполнением основной обязанности – уплатой налога.

Обстоятельства, подлежащие доказыванию в связи с установлением правонарушений в ходе иных мероприятий налогового контроля, направленных как против системы налогового контроля, носят процессуальный характер, связанный с обеспечением иных обязанностей в налоговом процессе.

Выводы

На основании изложенного можно сделать следующие выводы:

- правоприменительная деятельность налоговых органов в налоговом процессе неразрывно связана с установлением обстоятельств;
- обстоятельства, подлежащие установлению (доказыванию) в налоговом процессе, не однородны;
- исходя из правовой сущности, предлагается выделение обстоятельств, подлежащих доказыванию при проведении налоговых проверок, а также обстоятельств, связанных с обеспечением уплаты (взысканием) налогов (сборов, взносов), и обстоятельств, связанных с осуществлением налогового контроля.

Заключение

Проведенное исследование позволило выявить новые теоретико-правовые подходы к определению сущности обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе.

Автором обосновано, что обстоятельства, подлежащие доказыванию при проведении налоговой проверки, непосредственно связаны с экономической деятельностью налогоплательщика, являются событиями в его хозяйственной жизни.

Обстоятельства, связанные с обеспечением уплаты налогов (сборов, взносов) и налогового контроля, носят процессуальный характер.

Разграничение обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе, позволяет продолжать исследования данной области знаний для пополнения понятийного аппарата, выявления связей и закономерностей.

Выявление правовой природы обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе, позволяет использовать выводы в правоприменительной деятельности.

Библиография

1. Березин М.Ю. Структурные элементы налогового процесса // Пробелы в российском законодательстве. 2020. № 3. С. 74-78.
2. Винницкий, Д.В. Российское налоговое право: Проблемы теории и практики / Д.В. Винницкий. СПб: Юридический центр Пресс. 2003.
3. Гудимов В.И. Налоговый процесс // Финансовое право. 2003. № 5. С. 23-27 М.
4. Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право: Политический аспект / М.В. Сенцова (Карасева). М.: Юрист. 2005.
5. Козырин, А.Н., Кинсбургская, В.А., Реут, А.В., Семенча, О.Ю. Налоговый процесс / А.Н. Козырин. М.: ЦППИ. 2007.
6. Мельников Ю.И. Природа и содержание норм процессуального права в социалистическом обществе / Ю.И. Мельников. Ярославль: Яросл. гос. ун-т. 1976.
7. Сапрыкина И.А. Понятие и значение процессуальных норм налогового права // Вестник Воронежского государственного университета. 2007. № 2. С. 239-253.
8. Сардаева, О.Г. Установление фактических обстоятельств дела как основа квалификации юридически значимого поведения / Сардаева О.Г. Саратов: Саратовская государственная юридическая академия. 2013.
9. Цинделиани, И.А. Налоговое право / И.А. Цинделиани. М.: Проспект. 2019.
10. Черданцев, А.Ф. Логико-языковые феномены в юриспруденции / А.Ф. Черданцев. М.: Норма, Инфра-М. 2012.

Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

РЕЦЕНЗИЯ

на статью на тему «Теоретико-правовые подходы к определению сущности обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе».

Предмет исследования.

Предложенная на рецензирование статья посвящена актуальным вопросам сущности обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе. Автор рассматривает проблемы установления отдельных элементов системы доказывания налоговых правонарушений. В качестве предмета исследования выступили мнения ученых,

материалы практики, нормы законодательства.

Методология исследования.

Цель исследования прямо в статье не заявлена. При этом она может быть ясно понята из названия и содержания работы. Цель может быть обозначена в качестве рассмотрения и разрешения отдельных проблемных аспектов вопроса о сущности обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе. Исходя из поставленных цели и задач, автором выбрана методологическая основа исследования.

В частности, автором используется совокупность общенаучных методов познания: анализ, синтез, аналогия, дедукция, индукция, другие. В частности, методы анализа и синтеза позволили обобщить и разделить выводы различных научных подходов к предложенной тематике, а также сделать конкретные выводы из материалов практики.

Наибольшую роль сыграли специально-юридические методы. В частности, автором активно применялся формально-юридический метод, который позволил провести анализ и осуществить толкование норм действующего законодательства (прежде всего, норм налогового законодательства РФ). Например, следующий вывод автора: «Термином «обстоятельство» законодатель обозначает события, препятствующие возможности уплаты налога (ст. 24 НК РФ), события, влекущие изменение договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков (ст. 25.4 НК РФ), события, имеющие значение для определения результатов сделки (ст. 40 НК РФ), стихийные бедствия (ст. 58 НК РФ) и т. п. Термин «обстоятельство» в законодательстве о налогах и сборах употребляется даже для обозначения объектов налогообложения, когда законодатель не может четко определить характеристику ценности, имеющую стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которой у налогоплательщика связано возникновение обязанности уплаты налога».

Следует положительно оценить возможности эмпирического метода исследования, связанного с изучением материалов судебной практики. Отметим следующий вывод автора: «Для привлечения к ответственности свидетеля за неявку в налоговый орган для проведения допроса налоговый орган должен установить обстоятельства извещения свидетеля о необходимости явки (Определение Краснодарского краевого суда от 16.01.2018 № 33а-1327/2018), наличие (отсутствие) обстоятельств, препятствующих явке. Так, при представлении свидетелем листа нетрудоспособности, налоговый орган обязан принять меры к получению сведений о характере заболевания (Определение Курганского областного суда от 03.02.2015 № 22-290/2015)».

Таким образом, выбранная автором методология в полной мере адекватна цели исследования, позволяет изучить все аспекты темы в ее совокупности.

Актуальность.

Актуальность заявленной проблематики не вызывает сомнений. Имеется как теоретический, так и практический аспекты значимости предложенной темы. С точки зрения теории доказывания в налоговом процессе сложна и неоднозначна. Отсутствует единое понимание того, каким образом оно должно происходить. Сложно спорить с автором в том, что «Несмотря на признание учеными налогового процесса как вида юридического процесса, он является недостаточно изученным правовым явлением, что свидетельствует о необходимости его последовательного изучения». Приводимые автором в статье примеры из судебной практики наглядно демонстрирует этот вопрос.

Тем самым, научные изыскания в предложенной области стоит только поприветствовать.

Научная новизна.

Научная новизна предложенной статьи не вызывает сомнений. Во-первых, она

выражается в конкретных выводах автора. Среди них, например, такой вывод:

«Автором обосновано, что обстоятельства, подлежащие доказыванию при проведении налоговой проверки, непосредственно связаны с экономической деятельностью налогоплательщика, являются событиями в его хозяйственной жизни. Обстоятельства, связанные с обеспечением уплаты налогов (сборов, взносов) и налогового контроля, носят процессуальный характер. Разграничение обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе, позволяет продолжать исследования данной области знаний для пополнения понятийного аппарата, выявления связей и закономерностей. Выявление правовой природы обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе, позволяет использовать выводы в правоприменительной деятельности».

Указанный и иные теоретические выводы могут быть использованы в дальнейших научных исследованиях.

Во-вторых, автором предложены идеи по обобщению законодательства и правоприменительной практики в налоговой сфере.

Таким образом, материалы статьи могут иметь определенный интерес для научного сообщества с точки зрения развития вклада в развитие науки.

Стиль, структура, содержание.

Тематика статьи соответствует специализации журнала «Налоги и налогообложение», так как она посвящена правовым проблемам, связанным с налоговым процессом.

Содержание статьи в полной мере соответствует названию, так как автор рассмотрел заявленные проблемы, достиг цели исследования.

Качество представления исследования и его результатов следует признать в полной мере положительным. Из текста статьи прямо следуют предмет, задачи, методология и основные результаты исследования.

Оформление работы в целом соответствует требованиям, предъявляемым к подобного рода работам. Существенных нарушений данных требований не обнаружено.

Библиография.

Следует высоко оценить качество использованной литературы. Автором активно использована литература, представленная авторами из России (Березин М.Ю., Винницкий Д.В., Козырин А.Н., Кинсбургская В.А., Реут А.В., Семенча О.Ю. и другие). Хотелось бы отметить использование автором большого количества материалов судебной практики, что позволило придать исследованию правоприменительную направленность.

Таким образом, труды приведенных авторов соответствуют теме исследования, обладают признаком достаточности, способствуют раскрытию различных аспектов темы.

Апелляция к оппонентам.

Автор провел серьезный анализ текущего состояния исследуемой проблемы. Все цитаты ученых сопровождаются авторскими комментариями. То есть автор показывает разные точки зрения на проблему и пытается аргументировать более правильную по его мнению.

Выводы, интерес читательской аудитории.

Выводы в полной мере являются логичными, так как они получены с использованием общепризнанной методологии. Статья может быть интересна читательской аудитории в плане наличия в ней систематизированных позиций автора применительно к вопросам развития налогового процесса.

На основании изложенного, суммируя все положительные и отрицательные стороны статьи

«Рекомендую опубликовать»

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Шемякина М.С. — Совершенствование методики проведения камеральной налоговой проверки декларации по НДФЛ, в которой заявлен вычет на обучение детей // Налоги и налогообложение. – 2023. – № 4. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.4.39931 EDN: UNOCZS URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=39931

Совершенствование методики проведения камеральной налоговой проверки декларации по НДФЛ, в которой заявлен вычет на обучение детей

Шемякина Марина Сергеевна

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3515-2680>

кандидат экономических наук

доцент, кафедра бухгалтерского учета, налогов и экономической безопасности, Поволжский государственный технологический университет

424000, Россия, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3

✉ sh.marina.s@gmail.com



[Статья из рубрики "Организация и методика проведения налоговых проверок"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2023.4.39931

EDN:

UNOCZS

Дата направления статьи в редакцию:

09-03-2023

Дата публикации:

18-08-2023

Аннотация: Предметом исследования выступают экономические и налоговые отношения, возникающие в процессе налогового контроля деклараций по форме 3-НДФЛ. Целью исследования является развитие теоретических положений в части совершенствования налогового контроля налога на доходы физических лиц на основе внесения изменений в форму налоговой декларации и разработки методического инструментария камеральной налоговой проверки с использованием облачных технологий. Для достижения поставленной цели в работе определены следующие задачи: выявить проблемы камеральной налоговой проверки деклараций по форме 3-НДФЛ, в которых заявлен вычет на обучение детей; разработать новые контрольные соотношения, позволяющие автоматизировать процесс проверки. Научная новизна исследования заключается в усовершенствованной методике камеральной налоговой

проверки налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц, в которой заявлен вычет на обучение детей, на основе облачных технологий и учета общего размера социального налогового вычета по коду 321 в разрезе СНИЛС, отражаемого в разработанной форме карточки расчета вычетов. Внедрение данного механизма в практическую деятельность налоговых органов оптимизирует и снижает трудоемкость выполнения бизнес-процессов, повышает эффективность контрольных функций и налогового администрирования в целом, а также соответствует реализации мероприятий, указанных в п.2.2 «Оптимизация деятельности налоговых органов с учетом эффективности затрат на ее осуществление» Стратегической карты ФНС России на 2020-2024 годы.

Ключевые слова:

налоговое администрирование, налоговый контроль, камеральная налоговая проверка, налоговая декларация, ндфл, социальный вычет, цифровизация, стратегическая карта фнс, ЕФХД, совершенствование налогового контроля

Введение. В Послании к Федеральному Собранию Президент Российской Федерации^[1] В.В. Путин 21 февраля 2023 года отметил о необходимости достройки налоговой системы: налоговый вычет должен предоставляться в проактивном режиме, быстро и дистанционно, необременительно для граждан. Это невозможно осуществить без оперативной и качественной камеральной налоговой проверки. Общее количество представленных деклараций по форме 3-НДФЛ физическими лицами, не относящимися к категориям: индивидуальные предприниматели; главы крестьянских (фермерских) хозяйств; нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой; адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты; арбитражные управляющие – за 2021 год в Российской Федерации составило 15320557^[2]. Нагрузка на одного инспектора, осуществляющего камеральный контроль таких деклараций, отличается зависимости от штатной численности отдела. Например, в Республике Марий Эл, с учетом средней численности налоговых инспекторов отдела камерального контроля НДФЛ и страховых взносов (12 человек) на одного инспектора приходится 3208 деклараций к проверке в течение года или в среднем 13 проверок за 1 рабочий день, что является достаточно высоким показателем. В этой связи, актуальность повышения эффективности налогового контроля деклараций по НДФЛ за счет внедрения новых контрольных соотношений и совершенствование механизма проведения камеральной налоговой проверки с использованием облачных технологий не вызывает сомнений.

Литературный обзор. Теоретико-методологическую основу исследования составляют научные труды российских ученых по методическому обеспечению проведения налогового контроля, в том числе камерального налогового контроля деклараций по налогу на доходы физических лиц. Развитие налогового контроля в России отражено в трудах Л.И. Гончаренко^[12], И.А. Майбунова^[13], Г.Г. Нестерова^[14], М.В. Мишустина^[15], Чайковской Н.В.^[16] и др. В публикациях, посвященных контролю НДФЛ, рассматриваются ситуации, когда в ходе камеральной налоговой проверки расчета 6-НДФЛ у налогового органа могут возникнуть вопросы к налоговому агенту^[3,4], некоторые авторы предлагают введение новой налоговой отчетности^[5] и методику ее проверки^[6]. Особое внимание уделено легализации налоговой базы и проблемам налогового контроля при получении физическими лицами доходов со сдачи в аренду

недвижимого имущества [7]. Следует отметить, что вопросы оптимизации камеральной налоговой проверки декларации 3-НДФЛ в трудах российских ученых рассматриваются с позиции неисполнения плательщиком обязанности по представлению декларации 3-НДФЛ при получении в дар недвижимого имущества либо при его продаже [8] и применения технологии блокчейн к проверке деклараций, в которых отражены сделки купли-продажи недвижимости с недофинансированием [9]. Вопросы оптимизации контроля социальных налоговых вычетов в современных исследованиях не раскрыты.

Материалы и методы. Анализ количества налогоплательщиков, получающих социальный налоговый вычет у налогового агента на основании уведомления налогового органа в целом по Российской Федерации (рис. 1) за 2019-2021 г позволяет сделать вывод о снижении указанных лиц на 28,3% , а также объема предоставленного социального вычета на 24,5%.

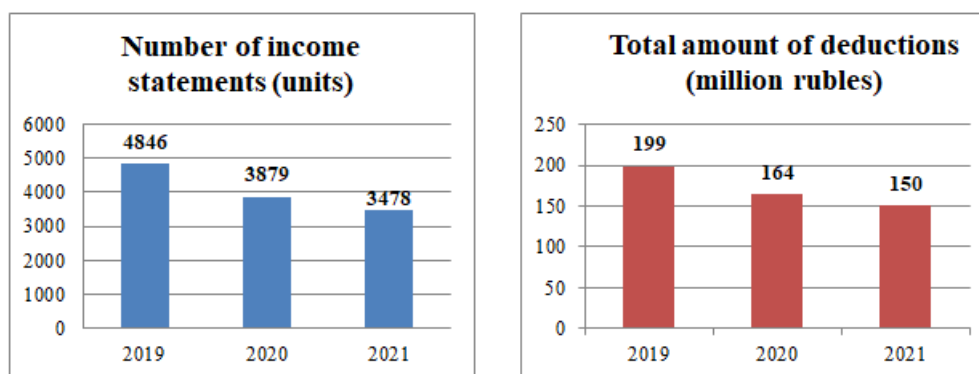


Figure 1. Social tax deduction for personal income tax provided by tax agents.

Source: developed by the author based on the reporting of the Federal Tax Service of Russia in the form 5-NDFL

При этом количество налоговых деклараций по форме 3-НДФЛ, в которых заявлен социальный вычет, увеличивается (рис.2). Отклонением от тренда является 2020 г. В первую очередь это связано с пандемией и ее влиянием на организацию учебного процесса: многие образовательные учреждения либо прекращали свою деятельность на период карантинных ограничений, либо переходили на дистанционное обучение, частично теряя при этом своих клиентов. В анализ не вошел 2022 г., т.к. налоговые органы формируют отчетность о декларационной компании и поступлениях НДФЛ от налоговых агентов во втором полугодии 2023 г. Однако, можно предположить, что число деклараций будет только увеличиваться – об этом свидетельствует линейный восходящий тренд за последние 10 лет. В этой связи особо остро встает вопрос оптимизации камеральной налоговой проверки, т.к. штат сотрудников налоговых органов в ближайшее время увеличивать не планируется.

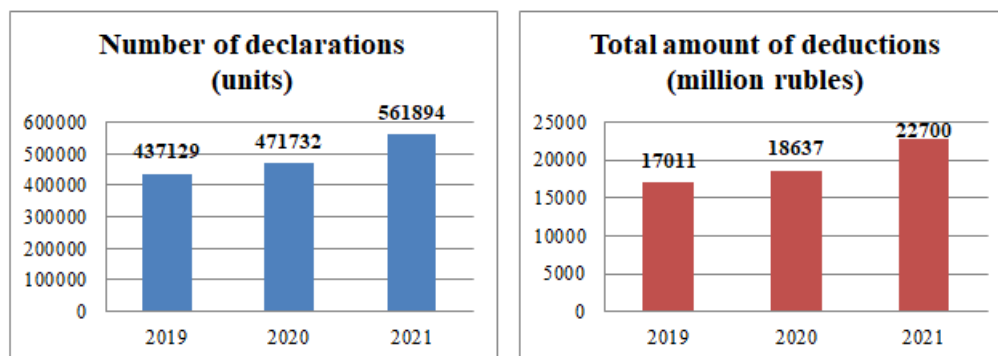


Figure 2. Social tax deduction for personal income tax declared in tax returns.

Source: developed by the author based on the reporting of the Federal Tax Service of Russia in the form 1-DDK

На примере личного кабинета налогоплательщика физического лица рассмотрим некоторые этапы заполнения налоговой декларации 3-НДФЛ, а также методику ее камеральной налоговой проверки.

При заполнении налоговой декларации в случае необходимости пересчета стандартных налоговых вычетов (например, при не предоставлении их налоговым агентом на всех детей налогоплательщика) в личном кабинете в разделе декларации вычеты появляется окно (рис.3), в котором указывается информация только о дате рождения всех детей налогоплательщика.

Information about children

Child 1

Enter information about the child

Date of Birth

Figure 3. Interface of the "Information about children" section when filling out a personal income tax return through the taxpayer's personal account.

В подразделе социальный вычет в графе «Расходы на обучение» необходимо указать значение расходов затраченных на обучение ребенка, при необходимости можно добавить количество строк по числу детей налогоплательщика (рис. 4), при этом какая-либо явная связь между мамой, ребенком, отцом не прослеживается (также и для опекунов и попечителей).

Deduction for education, treatment, charity, qualifications and fitness expenses

Tuition expenses

Amount paid for your tuition, brother or sister	Amount paid for full-time education of each child
<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>

Figure 4. Interface of the "Training Expenses" section when filling out a personal income tax return through the taxpayer's personal account.

Согласно пп.2 п.1 ст.219 НК РФ налогоплательщик-родитель (опекун, попечитель) за обучение своих детей (подопечных) в возрасте до 24 лет по очной форме обучения в организациях, осуществляющих образовательную деятельность может получить социальный налоговый вычет в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50 000 рублей на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекуна или попечителя). Содержание указанной нормы права в части «на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей» означает, что расходы на обучение одного ребенка, заявленные в декларациях обоих родителей (опекунов, попечителей) в общей сумме не должны превышать 50000 рублей. При этом согласно абзацу 3 пп.2 п.1 ст.219 НК РФ необходимыми документами для предоставления социального вычета на обучения являются лицензия образовательного учреждения и документы, подтверждающие фактические расходы. В разъяснениях налоговых органов, размещенных на официальном сайте ФНС приводится детализация, к таким документам отнесены [\[10\]](#): договор с образовательным учреждением на оказание образовательных услуг с приложениями и дополнительными соглашениями к нему (в случае заключения); платежные документы, подтверждающие фактические расходы налогоплательщика на обучение (чеки контрольно-кассовой техники, приходно-кассовые ордера, платежные поручения и т.п.); документы, подтверждающие факт опекуинства или попечительства – договор об осуществлении опеки или попечительства, или договор об осуществлении попечительства над несовершеннолетним гражданином, или договор о приемной семье (если налогоплательщик потратил деньги на обучение своего подопечного). Таким образом, свидетельство о рождении не является обязательным документом для предоставления вычета. Следовательно, камеральная налоговая проверка такой декларации должна включать: запрос сведений в ЕГР ЗАГС о наличии у ребенка, на которого заявлен вычет, второго родителя, а также обязательную проверку в АИС «Налог-3» наличия/отсутствия предоставленного вычета на обучения ребенка в декларации второго родителя и выполнения условия о предельном лимите по вычету в совокупности на обоих родителей.

Методика проведения камеральной налоговой проверки представляет собой совокупность методов и технических приемов, применяемых налоговым органом при проверке налоговой декларации (расчета) или заявления и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. К методам и техническим приемам (действиям, осуществляемые в АИС «Налог-3» автоматически) проведения камеральной налоговой проверки декларации по форме 3- НДФЛ относятся (схема проведения представлена на рисунке 5):

- проверка полноты и своевременности предоставления налоговой отчетности;
- визуальная проверка полноты заполнения налоговой отчетности;
- арифметический контроль;
- обоснованность применения налоговых вычетов и льгот по налогам;
- анализ и проверка сопоставимости показателей отчетности и деклараций налогоплательщиков, а также другой информации.

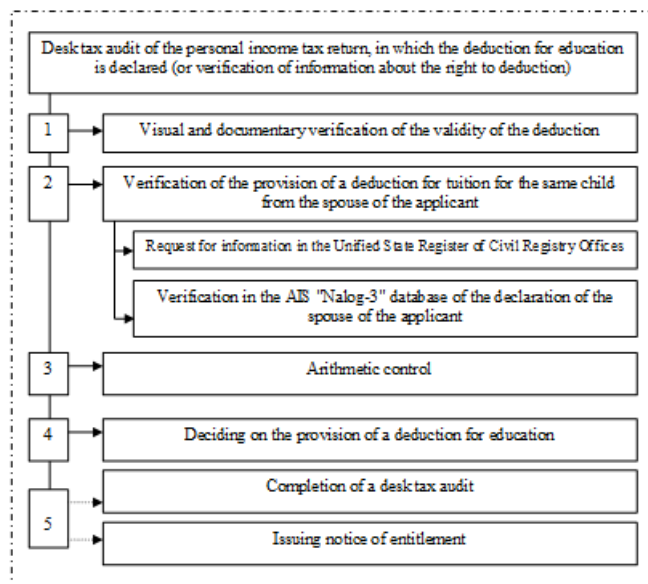


Figure 5. Methodology for conducting an in-house tax audit of a personal income tax return in which a deduction for a child's education is claimed (or verification of information about the right to a deduction).

Source: developed by the author

Следует отметить, что реализация второго этапа – проверка предоставления вычета на обучения за этого же ребенка у супруга/ супруги заявителя занимает как минимум 10 минут рабочего времени налогового инспектора. Представляется, что он может быть полностью автоматизирован.

Результаты. Этапы оптимизации и автоматизации описанной выше методики (этап 2, отраженный на рисунке 5) представлены на рисунке 6.

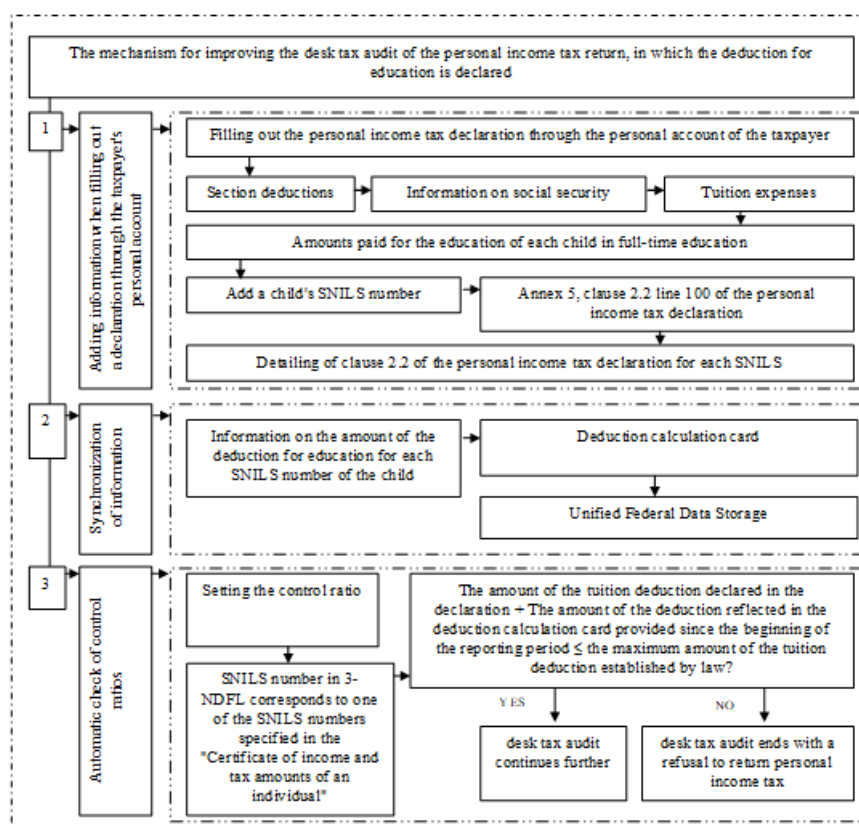


Figure 6. The mechanism for improving the desk tax audit of the personal income tax return, in which the deduction for education is declared.

Source: developed by the author

Реализация разработанного механизма производится в следующих направлениях:

- Осуществить привязку социального вычета на обучение к номеру СНИЛС ребенка (для стандартных вычетов также следует предусмотреть такую привязку и отражать ее в приложении к декларации по форме 6-НДФЛ в разделе 3 «Справка о доходах и суммах налога физического лица», добавив к коду вычета столбец СНИЛС ребенка). Это позволит организовать проверку взаимоувязки между родителями и ребенком.
- Ведение учета общего размера предоставленного социального вычета в разрезе каждого ребенка в карточке расчета вычетов. Разработанная карточка расчета вычетов представлена в таблице 1.

Table 1. Form of the card for calculating deductions.

Surname, name, patronymic of the child _____				
SNILS number _____				
Surname, name, patronymic of the parent (guardian, trustee) of the child _____				
Taxpayer Number _____				
Surname, name, patronymic of the parent (guardian, trustee) of the child _____				
Taxpayer Number _____				
Section 1 Status of settlements by deduction code 321				
Tax period	The date the transaction was recorded on the card	Document type	Value according to the declaration	The total amount of the social deduction for education, provided according to the declarations on an accrual basis for the tax period (column 2+ column 3)
1	2	3	4	5
		Parent (Guardian) Tax Return No. 1		
		Parent (Guardian) Tax Return No. 2		

С помощью разработанного регистра организуется учет объема расходов родителей на обучение конкретного ребенка.

- *настройка контрольных соотношений для декларации:* 1. Величина заявленного в налоговой декларации вычета на обучение + сумма вычета, отраженная в карточке расчета вычетов, предоставленная с начала отчетного периода \leq предельной величине вычета на обучение, установленной законодательством. 2. Номер СНИЛС, указанный в декларации 3-НДФЛ, соответствует одному из номеров СНИЛС, указанных в «Справке о доходах и суммах налога физического лица». Второе контрольное соотношение

необходимо для исключения ошибок в написании номера СНИЛС ребенка при подаче налоговой декларации по форме 3-НДФЛ. Интеграция указанных контрольных соотношений в АИС «Налог-3» позволяет этап 2, отраженный на рисунке 5, полностью перевести в автоматический режим.

Научная новизна исследования заключается в решении научной задачи по выработке теоретических подходов и практических рекомендаций в целях совершенствования методического инструментария камеральной налоговой проверки декларации по НДФЛ, в которой заявлен вычет на обучение детей, на основе облачных технологий и учета общего размера социального налогового вычета по коду 321 в разрезе СНИЛС, отражаемого в разработанной форме карточки расчета вычетов,

Теоретическая значимость исследования заключается в том, что основные ее выводы и положения развивают методические основы организации налогового контроля.

Практическая значимость состоит в том, что разработанная в исследовании методика направлена на повышение эффективности контрольных функций налоговых органов, соответствует реализации мероприятий, указанных в п.2.2 «Оптимизация деятельности налоговых органов с учетом эффективности затрат на ее осуществление» Стратегической карты ФНС России на 2020-2024 годы [\[11\]](#), а также является инструментом цифровой трансформации налогового администрирования и одной из национальных целей развития Российской Федерации на период до 2030 года [\[18\]](#). Внедрение рекомендаций в практическую деятельность налоговых органов оптимизирует и снижает трудоемкость выполнения бизнес-процессов, обеспечивает развитие автоматизированной информационной системы ФНС России "Налог-3" (АИС "Налог-3").

Заключение. Реализация указанных направлений позволит существенно автоматизировать (за исключением документального контроля) процесс проведения камеральной налоговой проверки налоговой декларации по форме 3-НДФЛ, в которой заявлен социальный вычет на обучение детей. Если предположить, что налоговый инспектор тратит на поиск сведений в ЕГР ЗАГС и изучение декларации второго родителя в АИС «Налог-3» до 10 минут времени, то экономия при средней нагрузке в 13 деклараций в день составит до двух часов рабочего времени каждого инспектора ежедневно. При этом каких-либо дополнительных расходов реализация предложенного механизма не требует. Представляется, что в будущем личный кабинет налогоплательщика будет модернизирован и сведения о СНИЛС не придется вводить ручным способом. Такая технология уже сейчас реализована на Портале государственных услуг Российской Федерации: при необходимости оказания какой-либо услуги родитель выбирает одного из прикрепленных к его личному кабинету детей. Это позволит избежать ошибок во введении номера СНИЛС при заполнении декларации по форме 3-НДФЛ и исключит необходимость указания номеров СНИЛС каждого ребенка в приложении к декларации по форме 6-НДФЛ.

Библиография

1. Послание президента России Федеральному собранию [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/70565>
2. Отчетность ФНС России по форме 1-ДДК [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: https://www.nalog.gov.ru/rn12/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения 01.03.2023)
3. Кудряшова Е.А. На что обращают внимание налоговые органы при камеральной налоговой проверке расчета 6-НДФЛ// Налоговая политика и практика. 2019. № 3

- (195). С. 45-48.
4. Щербакова Н.В. Особенности организация проведения налоговыми органами контрольных мероприятий в отношении налога на доходы физических лиц// Новый университет. Серия: Экономика и право. 2015. № 5 (51). С. 46-49.
 5. Серякова С.П., Гуйдя Е.К. Администрирование налога на доходы физических лиц: практика, проблемы и перспективы// Власть и управление на Востоке России. 2013 № 4 (65). С. 88-93.
 6. Лакунина М. А. Совершенствование механизма налогового администрирования налога на доходы физических лиц, удерживаемого налоговыми агентами: дис. – Всероссийская государственная академия Министерства финансов Российской Федерации, 2012.
 7. Калабин Ю.В., Лапаева А.Н. Сдача жилья внаем: проблемы контроля НДФЛ// Налоговая политика и практика. 2009. № 12. С. 10-13.
 8. Солодимова Т.Ю. Модернизация мер налогового контроля в отношении физических лиц, уклоняющихся от декларирования своих доходов//Актуальные вопросы налогового администрирования в контексте современных тенденций профессионального развития государственных гражданских служащих. Материалы научно-практической конференции. 2021. С. 235-237.
 9. Шемякина М.С. Экономическая безопасность государства-субъекта ипотечного кластера в условиях роста сделок с недофинансированием// Экономические науки. 2022. № 215.-С. 80-84.
 10. Официальный сайт ФНС России. [Электронный ресурс].–Режим доступа: URL: https://www.nalog.gov.ru/rn12/taxation/taxes/ndfl/nalog_vichet/soc_nv/soc_nv_ob/ (дата обращения 01.03.2023)
 11. Стратегическая карта ФНС России на 2020-2024 годы [Электронный ресурс].–Режим доступа: URL: https://www.nalog.gov.ru/rn12/about_fts/fts/ftsmission/
 12. Гончаренко Л.И., Вишневская Н.Г., Адвокатова А.С., Гончаренко М.А. Оперативный налоговый контроль как элемент администрирования НДС// Инновационное развитие экономики. 2019. № 6 (54). С. 159-166.
 13. Лабунец Ю.Е., Майбуров И.А. Налоговый контроль возмещения НДС в России и скандинавских странах на примере отраслей лесопромышленного комплекса// Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. 2020. Т. 6. № 2. С. 168-192.
 14. Нестеров Г.Г. Налоговый контроль: учеб. пособие / Г.Г. Нестеров, Н.А. Попонина, А.В. Терзиди. 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Эксмо, 2009. - 384 с. - ISBN 978-5-699-27163-4.
 15. Мишустин М.В. Информационно-технологические основы государственного налогового администрирования в России: Монография / М.В. Мишустин. М. : ЮНИТИ, 2005. - 252 с. - ISBN 5-23800839-2.
 16. Чайковская Н.В. Теория и методология реализации налоговой политики государства в области налогового контроля: автореф. дис...д-ра. эконом. наук: 08.00.10//Н.В.Чайковская.– Орел, 2012. 48 с.
 17. Налоговая безопасность: монография для магистров вузов, обучающихся по направлению подготовки «Экономика», «Юриспруденция»/; под ред. О.А. Мироновой. -М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2017. -463 с.
 18. Указ Президента РФ от 21.07.2020 № 474 "О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года". Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 21.07.2020, "Российская газета", №

159. 22.07.2020, "Собрание законодательства РФ", 27.07.2020. № 30. С. 4884.

Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Предмет исследования. С учётом сформированного названия статья должна быть посвящена совершенствованию методики проведения камеральной налоговой проверки декларации по НДФЛ, в которой заявлен вычет на обучение детей. Содержание статьи, в целом соответствует, заявленной теме.

Методология исследования. Исследование базируется как на констатации общеизвестных фактов, так и на наглядном представлении авторских рекомендаций. Это очень позитивно характеризует работу, т.к. позволяет визуально понять содержание сформулированных предложений, однако следует усилить качество и количество используемых статистических данных, а также оценить эффект от реализации сформулированных рекомендаций.

Актуальность исследования вопросов модернизации проведения налоговых проверок не вызывает сомнения, так как это отвечает современным приоритетам бюджетно-налоговой политики Российской Федерации. Более того, ценные рекомендации по совершенствованию проведения налоговых проверок могут быть востребованы как научным сообществом, так и представителями Правительства России, Минфина России, Федеральной налоговой службы. Рекомендуется в тексте статьи обозначить связь с национальными целями развития Российской Федерации на период до 2030 года.

Научная новизна в представленном на рецензирование материале присутствует частично. В частности, интерес представляет механизм совершенствования камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДФЛ, в которой заявлен вычет на обучение. Это имеет практическое значение (оно, действительно, будет, но требует дополнительного обоснования в тексте с указанием конкретных направлений использования, в том числе и не только при предоставлении указанных налоговых вычетов), но какой вклад в науку это обеспечивает?

Стиль, структура, содержание. Стиль изложения научный, если оценивать по факту наличия / отсутствия слов и словосочетаний разговорного и (или) публицистического стилей. В содержании статьи, несмотря на факт соответствия заявленной теме, автор рассматривает данные вопросы без глубокого погружения в их содержание и обоснования. Например, автор при обосновании отдельных суждений использует статистику по Республике Марий Эл. В связи с чем обусловлен выбор данного региона? Рекомендуется либо приводить статистику по Российской Федерации либо обосновывать выбор данных по конкретному региону. Все авторские предложения рекомендуется дополнить указанием, во-первых, перечня решаемых с их помощью проблем, а, во-вторых, конкретного эффекта от использования? Почему они будут полезны? В заключении рекомендуется обозначить будущие направления научного исследования по данной теме.

Библиография. Автором сформирован библиографический список из 11 наименований. В целях расширения научной базы, положенной в основу исследования, рекомендуется утроить количество публикаций из периодической печати, преимущественно опираясь на научные статьи последних лет. Это позволит также усилить обоснование актуальности исследования.

Апелляция к оппонентам. Расширение списка источников следует сопровождать повышением качества анализа их содержания, в том числе сравнения авторских

суждений с мнениями, отражёнными в трудах других авторов. Результаты данного сравнения помогут усилить научную новизну, в том числе обосновать её в тексте статьи. Выводы, интерес читательской аудитории. С учётом всего вышесказанного статья требует серьезной содержательной доработки, после проведения которой по итогам проведения повторного рецензирования может быть решён вопрос об опубликовании.

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Совершенствование методики проведения камеральной налоговой проверки декларации по НДФЛ, в которой заявлен вычет на обучение детей

Налоговые вычеты по НДФЛ играют важнейшую роль в формировании социальной значимости НДФЛ. Вычеты на образование - это одни из самых востребованных социальных налоговых вычетов по НДФЛ. С учетом существенной для налогоплательщиков стоимости обучения эти вычеты формируют до половины объема социальных налоговых вычетов по НДФЛ. Представленная статья посвящена проблемам проведения камеральных проверок налоговой декларации по НДФЛ при заявлении в ней социального налогового вычета на обучение.

Заголовок статьи соответствует содержанию.

В статье выделены разделы с подзаголовками, что соответствует представленным требованиям журнала «Налоги и налогообложение». Во «Введении» автор характеризует актуальность выбранного направления исследования. В разделе «Литературный обзор» рассмотрены отдельные позиции отечественных исследований в области налогового администрирования НДФЛ. Автор отмечает, что вопросы оптимизации контроля социальных налоговых вычетов в современных исследованиях не раскрыты. Это, вероятно, не позволило автору обозначить вектор научной полемики. Раздел «Материалы и методы» посвящен определению показателей динамики предоставляемых налоговых вычетов, а также определению этапов камеральной налоговой проверки декларации по НДФЛ. При этом непосредственно методы исследования и информационная база не охарактеризованы. Представленный в разделе материал не соответствует подзаголовку «Методы и материалы». Раздел «Результаты» раскрывает разработанный автором механизм совершенствования камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДФЛ, в которой заявлен вычет на обучение. Перед заключительным разделом автором охарактеризованы научная новизна, теоретическая и практическая значимость исследования. В «Заключении» автором сформулированы выводы по результатам исследования.

В исследовании использованы известные общенаучные методы: анализ, синтез, сравнение, восхождение от абстрактного к конкретному, логический метод и т.д. Среди специальных экономических методов использован статистический анализ.

Выбранная тема исследования чрезвычайно актуальна. Это обусловлено тем, что социальные налоговые вычеты по НДФЛ на обучение востребованы российскими налогоплательщиками, происходит рост предоставляемых налоговых вычетов. При этом Президент России в Послании Федеральному собранию 21.02.2023 г. подчеркнул, что необходимо совершенствование социального налогового вычета по НДФЛ на обучение, а также что налоговый вычет должен предоставляться в проактивном режиме, быстро и дистанционно, необременительно для граждан. В связи с этим необходимость проработки указанных направлений определена на самом высоком государственном уровне.

Статья обладает практической значимостью в части предложенного механизма автоматизации отдельных этапов камеральной налоговой проверки декларации по НДФЛ, если в ней заявлен социальный налоговый вычет на обучение в части привязки вычета на обучение к номеру СНИЛС ребенка и ведения учета общего размера предоставленного вычета в разрезе каждого ребенка в карточке расчета вычетов.

Автором сформулирована научная новизна исследования, однако, представляется, что «развитие методического инструментария камеральной налоговой проверки декларации по НДФЛ, в которой заявлен вычет на обучение детей, на основе облачных технологий и учета общего размера социального налогового вычета по коду 321 в разрезе СНИЛС, отражаемого в разработанной форме карточки расчета вычетов» представляет собой практическую значимость, а не научную новизну. Автором заявлено совершенствование методики (а по тексту также и разработка методики), однако, методика не представлена, а по тексту результирующей части статьи слово методика употребляется лишь однажды. В связи с этим возникает ряд вопросов. Что автор понимает под методикой? В рамках какого метода эта методика сформирована? Возможно, целесообразно сравнить существующую и предлагаемую методики.

Стиль статьи является научным и соответствует требованиям журнала. Необходимо отметить использование автором иллюстративного материала – рисунков и таблиц, повышающих восприятие материала читателем.

Библиография представлена 18 источниками, что соответствует требованиям журнала. Библиография сформирована, в первую очередь, отечественными исследованиями в области налогового администрирования НДФЛ. Информационной базой исследования выступили данные ФНС РФ. Однако, на рис. 1 и 2 необходимо разделить количество деклараций и сумм вычетов в шт. и млн руб. по левой и правой оси графика.

К преимуществам статьи следует отнести следующее. Во-первых, актуальность и значимость выбранного направления исследования. Во-вторых, практическую ценность исследования, заключающуюся в обосновании возможности автоматизации процесса проверки налоговой декларации по НДФЛ. В-третьих, наличие иллюстративного материала, повышающего уровень восприятия материала читателями. В-четвертых, обоснование роста востребованности социальных налоговых вычетов по НДФЛ. К недостаткам отнесем следующее. Во-первых, необходимость обоснования наличия элементов научной новизны проведенного исследования в части разработки или совершенствования методики. Во-вторых, необходимость корректировки раздела статьи «методы и материалы». В-третьих, необходимость корректировки рисунков 1 и 2. Указанные недостатки требуют доработки.

Заключение. Представленная статья посвящена проблемам проведения камеральных проверок налоговой декларации по НДФЛ при заявлении в ней социального налогового вычета на обучение. Статья отражает результаты авторского исследования и может вызвать интерес читательской аудитории. Статья может быть принята к публикации в журнале «Налоги и налогообложение» при условии устранения указанных по тексту настоящей рецензии замечаний.

Результаты процедуры окончательного рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Статья посвящена изучению вопросов проведения камеральной налоговой проверки декларации по налогу на доходы физических лиц, а именно применению налогового вычета на обучение детей.

Методология исследования базируется на обобщении литературных источников по теме исследования, обработке данных о количестве налоговых деклараций, нагрузке на одного налогового инспектора за рабочий день, визуализации данных, анализе методов и техническим приемам действий в автоматизированной информационной системе при обработке налоговых деклараций.

Актуальность работы авторы связывают с необходимостью повышения эффективности налогового контроля деклараций по НДФЛ за счет внедрения новых контрольных соотношений и совершенствование механизма проведения камеральной налоговой проверки с использованием облачных технологий.

Научная новизна рецензируемого исследования, по мнению рецензента, состоит в разработке подходов и практических рекомендаций для совершенствования инструментария камеральной налоговой проверки декларации по НДФЛ, в которой заявлен вычет на обучение детей, на основе применения облачных информационных технологий и учета общего размера социального налогового вычета. Внесены предложения по автоматизации процедур проверки документов о предоставлении вычета на обучения детей, позволяющие существенно повысить производительность труда налоговых инспекторов.

В статье структурно выделены следующие разделы: Введение, Литературный обзор, Материалы и методы, Результаты, Заключение и Библиография.

В тексте статьи обоснована актуальность исследования, отражена степень изученности проблемы, детально изложен существующий порядок проведения камеральной проверки деклараций по НДФЛ в части налогового вычета по расходам, осуществленных на обучение детей, а также даны авторские предложения по совершенствованию проверок с применением автоматизированной информационной системы АИС «Налог-3». Предложено осуществить привязку социального вычета на обучение к номеру СНИЛС ребенка, осуществлять ведение учета общего размера предоставленного социального вычета в разрезе каждого ребенка в карточке расчета вычетов, а также внесены конкретные предложения по настройке контрольных соотношений в АИС для проверки декларации.

Библиографический список включает 18 источников – публикации отечественных ученых по теме статьи, а также официальные документы и интернет-ресурсы, на которые в тексте имеются адресные ссылки, подтверждающие наличие апелляции к оппонентам.

В качестве замечаний следует отметить следующие моменты. В-первых, в названии статьи использована аббревиатура (НДФЛ), которая несмотря на ее широкое использование в современных условиях, может не восприниматься в будущем, – использование сокращений в названиях – не лучший вариант.

Во-вторых, рисунки и схемы выполнены на английском языке, их наименования также представлены без перевода на русский язык. По мнению рецензента, если статья написана на русском языке, то и рисунки должны быть тоже понятны русскоязычному читателю – «противодействие излишнему использованию иностранной лексики» закреплено в качестве одной из задач государственной политики по сохранению и укреплению традиционных ценностей в (см. Указ Президента РФ от 9 ноября 2022 г. № 809).

В-третьих, в разделе «Материалы и методы» не отражены методы научного познания и приемы научных исследований, с помощью которых исходные материалы были преобразованы в полученные научные результаты – вместо этого изложена методика проведения камеральной налоговой проверки.

Статья отражает результаты проведенного авторами исследования, соответствует направлению журнала «Налоги и налогообложение», содержит элементы научной новизны и практической значимости, может вызвать интерес у читателей, рекомендуется

к опубликованию после рассмотрения авторами предложений рецензента, направленных на улучшение статьи.

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Харитонов А.Е. — Прогнозирование налоговой нагрузки сельскохозяйственных предприятий методами машинного обучения // Налоги и налогообложение. – 2023. – № 4. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.4.43917 EDN: VUBDLU URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=43917

Прогнозирование налоговой нагрузки сельскохозяйственных предприятий методами машинного обучения

Харитонova Анна Евгеньевна

ORCID: 0000-0001-8480-6279

кандидат экономических наук

доцент, Департамент налогов и налогового администрирования, Финансовый университет

127083, Россия, Москва, г. Москва, ул. Верхняя Масловка, 15

✉ kharitonova.ae@yandex.ru



[Статья из рубрики "Прогнозирование и планирование в налогообложении"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2023.4.43917

EDN:

VUBDLU

Дата направления статьи в редакцию:

28-08-2023

Аннотация: В статье проанализированы данные совокупности сельскохозяйственных предприятий и построены модели машинного обучения для прогнозирования налоговой нагрузки. Предметом настоящего исследования являются система статистических показателей сельскохозяйственных предприятий, характеризующих уровень налоговой нагрузки. Целью исследования является прогнозирование налоговой нагрузки методами машинного обучения. Внедрение современных средств искусственного интеллекта представляют собой неотъемлемый и неизбежный процесс во всех сферах, в т.ч. и в налоговой среде. Для построения моделей были использованы методы машинного обучения: регрессионный анализ, дерево решений, случайный лес, градиентный бустинг. Были построены модели прогнозирования налоговой нагрузки в зависимости от комплекса факторов. Высокое качество моделей прогнозирования налоговой нагрузки позволит более точно оценивать финансовое состояние предприятий, проводить расчеты рентабельности, прогнозировать доходность и принимать обоснованные инвестиционные управленческие решения. В результате прогнозирования налоговой нагрузки лучшее

качество оказалось у модели машинного обучения градиентного бустинга. В целом модель позволяет прогнозировать налоговую нагрузку лучше, чем традиционные эконометрические модели и давать прогнозы высокого качества. Внедрение современных инструментов прогнозирования, основанных на методах искусственного интеллекта, позволит получать высокоточные прогнозы при минимальных затратах времени, что повысит эффективность деятельности предприятий и уровень производства.

Ключевые слова:

налоговая нагрузка, налоговое планирование, налоговое прогнозирование, налоговый менеджмент, финансовый менеджмент, методы машинного обучения, дерево решений, случайный лес, градиентный бустинг, модели регрессии

Введение

Между налоговыми органами и налогоплательщиками часто возникает конфликт интересов, так как целью первых является обеспечение бюджетов всех уровней максимальными поступлениями от уплаты налогов, а вторых – минимизация налоговых обязательств для максимизации своих доходов [\[1\]](#). Именно поэтому установление оптимальной налоговой нагрузки для организаций способствует развитию их деятельности и повышению ими налоговой дисциплины. С другой стороны, налоговая нагрузка является значимым индикатором состояния экономики. Высокая налоговая нагрузка может оказывать отрицательное влияние на экономическую активность и инвестиции, в то время как низкая налоговая нагрузка может привести к недофинансированию государственного бюджета. Величина налоговой нагрузки зависит от конкретной налоговой системы, политики и приоритетов государственного регулирования [\[2\]](#). В этой связи задача любого государства – определить оптимальный уровень налоговой нагрузки, позволяющий обеспечить паритет интересов бюджета и бизнеса.

Прогнозирование налоговой нагрузки имеет большую актуальность в современном мире, особенно в условиях нестабильной экономической ситуации и частых изменений в налоговом законодательстве. Государственным органам и органам местного самоуправления прогнозные значения налоговой нагрузки позволяют грамотно планировать свои бюджетные доходы и расходы на будущий период. Это важно для разработки эффективных стратегий финансирования социальных программ, обороны, образования и других общественных нужд. Правительству и другим интересующимся сторонам – анализировать текущую ситуацию и принимать обоснованные решения по налоговой политике. Прогнозы помогают определить оптимальные ставки налогов, исследовать влияние изменений налогового законодательства и оценивать результативность налоговых стимулов и льгот. Кроме того, при сравнении фактических показателей налоговой нагрузки экономического субъекта со среднеотраслевыми налоговые службы выявляют потенциальные случаи недекларирования доходов или уклонения от уплаты налогов. Это способствует справедливому распределению налогового бремени и позволяет государству собирать необходимые доходы для обеспечения своих функций и обязательств. Актуальность оценки и прогнозирования налоговой нагрузки для предпринимателей обосновывается возможностью планирования своей деятельности и расчета бизнес-показателей. Знание предполагаемой налоговой

нагрузки позволяет более точно оценивать финансовое состояние предприятия, проводить расчеты рентабельности, прогнозировать доходность и принимать обоснованные инвестиционные решения [\[3\]](#).

В целом, прогнозирование налоговой нагрузки является важным инструментом для государства, бизнеса и общества в целом. Оно позволяет выявлять потенциальные проблемы, предотвращать злоупотребления и оптимизировать состояние налоговой системы для обеспечения устойчивого экономического развития и социального благополучия.

Применение современных инструментов и программных средств для прогнозирования налоговой нагрузки повысит качество получаемых значений, сократит затраты времени на обработку данных и построение моделей и повысит эффективность экономической деятельности предприятий.

Литературный обзор

Современное состояние экономики требует повышения качества прогнозирования как на макроуровне, так и на уровне отдельного предприятия. В постпандемных и санкционных условиях необходимо уметь качественно и оперативно прогнозировать риски для грамотного управления в условиях сложных обстоятельств и неопределенностей в экономической деятельности [\[9\]](#).

В условиях неопределенности и недостатка информации многие исследователи используют в своих работах экспертный метод. Так, Трещевский Ю.И., Кособуцкая А.Ю. и Опойкова Е.А. использовали экспертный метод прогнозирования влияния экономических антисанкционных мер на экономику региона [\[10\]](#). Также в работе Зуевой Т.И. применен экспертный метод при прогнозировании параметров инновационного развития предприятий [\[6\]](#). Однако экспертные методы довольно сложно адаптировать при изменении условий и обновлении данных (особенно актуально для налоговой среды), что требует применения новых инструментов и средств анализа.

Для построения моделей прогнозирования традиционным является применение статистических методов. Так, Храмцова Т.Г. и Храмцова О.О. используют статистические методы для прогнозирования финансовых результатов предприятия.

Одним из наиболее популярных методов прогнозирования является корреляционно-регрессионный анализ. Например, Костина З.А. и Машенцева Г.А. использовали корреляционно-регрессионный анализ для прогнозирования налоговых доходов бюджета субъекта Российской Федерации [\[13\]](#), Кузина Е.И. – для прогнозирования налоговых поступлений Рязанской области [\[14\]](#).

Яблоков Д.Ю. сравнивает в своем исследовании эффективность прогнозирования методом ARIMA и с помощью нейронной сети и отдает предпочтение последнему с достаточной убедительностью [\[15\]](#). Методы искусственного интеллекта активно применяются для прогнозирования банкротства предприятий и финансового состояния [\[16, 17\]](#), а в работе Ивановой С.С. используется модель дерева решений для оценки риска банкротства [\[18\]](#).

Методы искусственного интеллекта используются для прогнозирования и в аграрном секторе экономики. Возможности применения искусственного интеллекта и нейросетевых технологий в цифровой платформе прорывного развития российского АПК рассмотрены в

работе Илышова А.П. и Толмачева О.М.^[19]. Методы машинного обучения также применяются для прогнозирования уровня оснащенности сельскохозяйственных предприятий ^[20, 21].

Тем не менее, как показал проведенный обзор литературы, сфера применения методов машинного обучения в прогнозировании налоговой нагрузки не изучена, отсутствует сопоставление результатов таких методов с классическим корреляционно-регрессионным анализом, чему и посвящена практическая часть исследования.

Материалы и методы исследования

Входной информацией для обработки послужили данные бухгалтерской отчетности по 20000 сельскохозяйственных предприятий России за 2021 год. Исходная размерность входных данных составила 20000 строк на 138 столбцов. В данных присутствуют пропущенные значения, качественные переменные и выбросы. На этапе предварительной обработки данных была проведена работа с пропущенными значениями. Для ряда показателей формы 1-2 бухгалтерской отчетности данные вносятся в обязательном порядке, поэтому пропуск означает, что этот показатель равен 0. Для оставшихся столбцов удалены показатели, у которых более 5% пропусков, далее удалены все строки в которых есть хотя бы 1 пропуск. В результате удаления из выборки исключены 2179 предприятий.

С точки зрения статистики целесообразно сравнивать единицы совокупности по относительным показателям. Данные, характеризующие экономическую деятельность, целесообразно соотнести с ресурсами предприятия. Для сельскохозяйственных предприятий целесообразно всего соотносить данные с площадью сельскохозяйственных угодий. Однако в исходных данных отсутствует данный показатель, поэтому соотнесем данные со среднегодовой численностью работников, а также досчитаем возможные относительные показатели деятельности предприятий:

- Налоговая нагрузка, %;
- Возраст компании, лет;
- Чистые активы на 1 работника, руб.;
- Кредиторская задолженность на 1 работника, руб.;
- Фондовооруженность, руб./чел.;
- Доля внеоборотных активов в общих;
- Коэффициент оборачиваемости совокупных активов;
- Коэффициент концентрации собственного капитала (автономии);
- Доля себестоимости как процент от выручки.

Перед выявлением факторов налоговой нагрузки проведена диагностика данных на наличие выбросов, это позволило сделать совокупность однородной. Так, по налоговой нагрузке выбросы не были выявлены (рисунок 1), однако по ряду других показателей выбросы присутствовали в данных. С помощью правила трех сигм удалены все предприятия, не попадающие в данный интервал.

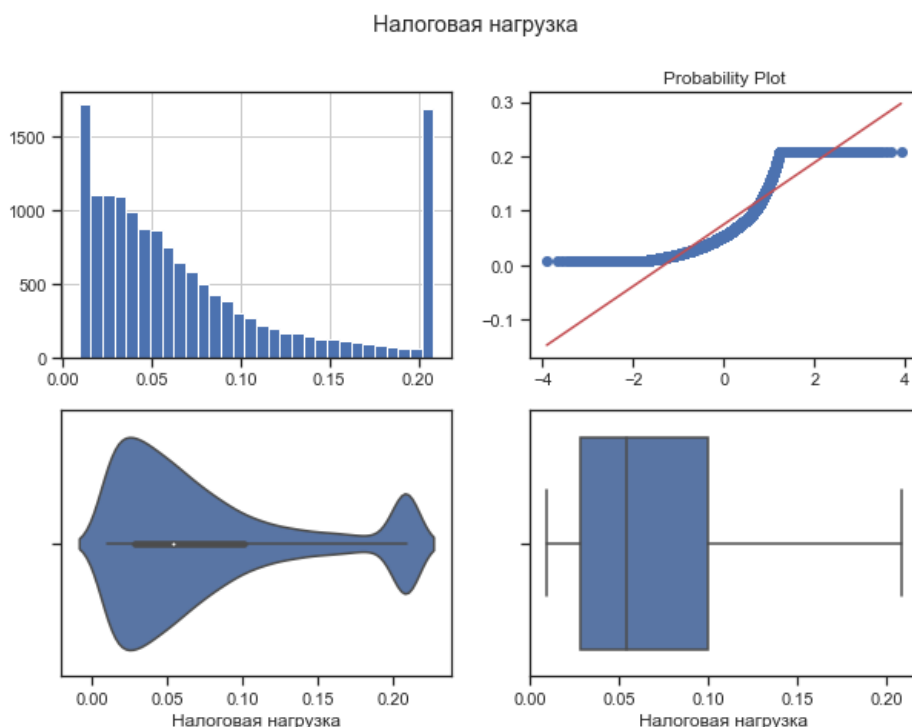


Рисунок 1 – Графики диагностики выбросов в исходных данных

По результату избавления от пропущенных значений и выбросов в совокупности осталось 15015 предприятий.

В качестве методов исследования были использованы модели машинного обучения. Для решения задач регрессии в исследовании использованы следующие алгоритмы:

- Деревья решений;
- Случайный лес;
- Градиентный бустинг;
- Нейронные сети.

Дерево решений (Decision Tree) – двоичная рекурсивная непараметрическая процедура, позволяющая обрабатывать количественные и качественные входные и выходные величины в их исходной, необработанной форме [4]. Цель состоит в том, чтобы создать модель, которая предсказывает значение целевой переменной, изучая простые правила принятия решений, выведенные из характеристик данных. Каждый узел дерева – это проверка для различных условий по определенной переменной, ветви дерева – это результат проверки, а конечные узлы – это решение, принятое после вычисления всех атрибутов [5]. Для прогнозирования налоговой нагрузки дерево решений может быть использован как алгоритм поиска наиболее значимых факторов с целью получения наиболее точного прогноза.

Бустинг (AdaBoost) – это процедура построения алгоритмов, когда каждый следующий старается компенсировать недостатки предыдущих. Он создает модель прогнозирования в виде ансамблей слабых моделей прогнозирования, обычно деревьев решений; строит модель поэтапно, обобщает их, позволяя оптимизировать произвольную дифференцируемую функцию потерь [6]. Для целей прогнозирования налоговой нагрузки градиентный бустинг дает прогнозы высокого качества на основе нетривиальных

разбиений, выработанных алгоритмом дерева решений.

Случайный лес (Random Forest) – это алгоритм, который объединяет несколько деревьев решений на основе идеи ансамблевого обучения. Для формирования каждого дерева в ансамбле реализуется процедура бэггинга – случайный отбор с повторениями элементов обучающей выборки в обучающую подвыборку [7, 8]. Объединение деревьев позволяет получить более точные и стабильные прогнозы налоговой нагрузки при нелинейных и нетривиальных зависимостях.

В качестве инструмента обработки данных был использован язык программирования Python с дистрибутивом Anaconda в среде Jupyter Lab. Для загрузки и анализа данных были использованы следующие пакеты: numpy, pandas, seaborn, matplotlib, sklearn и tensorflow.

Результаты исследования

Для определения взаимосвязей между признаками построим тепловую карту коэффициентов корреляции (рисунок 2). Прямая линейная зависимость факторов на налоговую нагрузку отсутствует, что также подтверждается построением множественной линейной модели регрессии, коэффициент детерминации для которой составляет лишь 21%. Таким образом, прогнозировать налоговую нагрузку по данной модели нельзя. Для возможности прогнозирования и выявления нелинейных взаимосвязей между признаками построим модели машинного обучения.

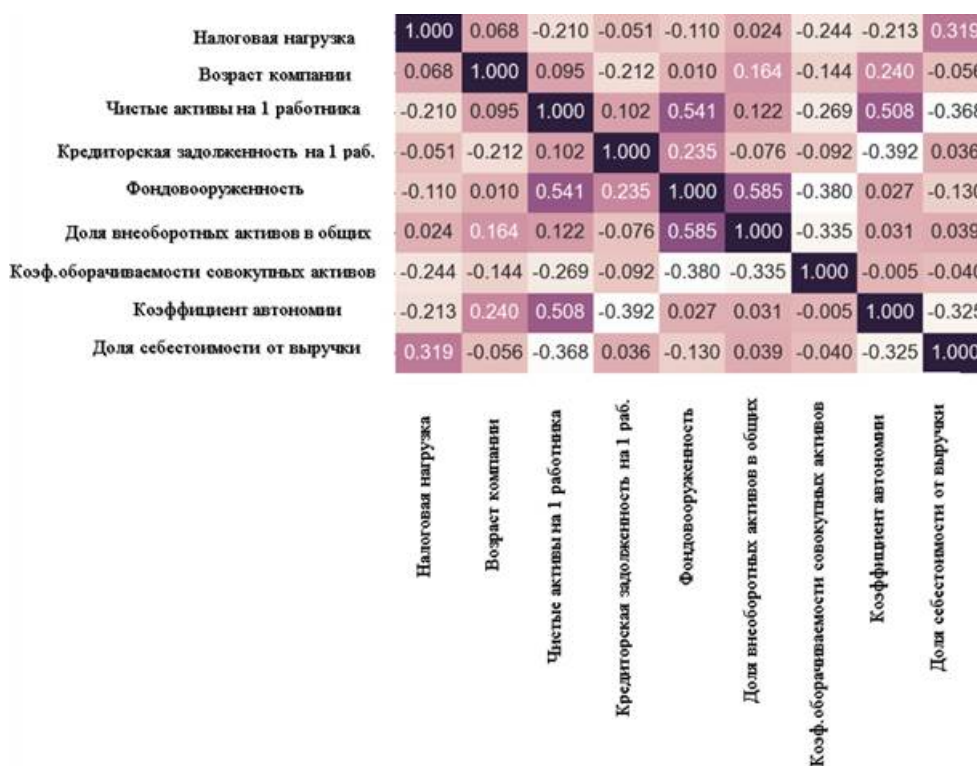


Рисунок 2 – Тепловая карта коэффициентов корреляции

Модель «Дерево решений» строит граф в виде структуры с узлами, в которых задаются условия, и листьях с возможными решениями. Для построения модели с наилучшими характеристиками был осуществлен подбор параметров с помощью функции GridSearchCV. В результате качество построенной модели оказалось недостаточно высоким. Коэффициент детерминации говорит о том, что всего 27,4% вариации налоговой нагрузки можно объяснить влиянием включенных в модель факторов. Также в качестве метрик качества построенных моделей рассмотрим среднюю ошибку и среднюю

абсолютную ошибку. Средняя ошибка прогноза составила 0,04 при среднем значении признака 0,075. Средняя абсолютная ошибка между налоговой нагрузкой, предсказанной моделью, и фактической составляет 1,1%. Для целей прогнозирования данная модель не подходит из-за низкого коэффициента детерминации и высоких значений ошибок.

Модель «Случайный лес» строится на основе комитета деревьев решений и обычно показывает более высокое качество. Для построения модели с наилучшим качеством был также осуществлен подбор параметров. В результате коэффициент детерминации составил 43,4%, что говорит о том, что на 43,4% вариации налоговой нагрузки зависит от включенных в модель факторов. Средняя ошибка составила 0,03 при среднем значении признака 0,075, а средняя абсолютная ошибка между налоговой нагрузкой, предсказанной моделью, и фактической составляет 0,95%. В целом качество модели оказалось выше, чем по алгоритму «Дерево решений».

Для сравнения построим модель с помощью алгоритма градиентного бустинга, основанного на дереве решений. С целью поиска модели с лучшим качеством проводился подбор параметров, в результате коэффициент детерминации составил 46,2%. Т.е. 46,2% вариации переменной (налоговой нагрузки) зависит от включенных в модель факторов. Сравним метрики качества построенных моделей (таблица 1). Наиболее высоким оказался коэффициент детерминации для модели градиентного бустинга, он выше модели «Случайный лес» на 2,9%. Также более высокое качество модели подтверждает средняя ошибка (0,033) и средняя относительная ошибка (0,847), которые ниже, чем по моделям «Дерево решений» и «Случайный лес». Для получения точных и достоверных прогнозов следует увеличивать коэффициент детерминации в моделях, однако по модели градиентного бустинга оценить возможные значения налоговой нагрузки возможно.

Таблица 1 – Оценка качества построенных моделей машинного обучения

Модель регрессии	Коэффициент детерминации (R ²)	Средняя ошибка (MAE)	Средняя абсолютная ошибка (MAPE)
Модель «Дерево решений» (DecisionTreeRegressor)	0,274	0,040	1,104
Модель «Случайный лес» (RandomForestRegressor)	0,434	0,035	0,949
Модель «Градиентный бустинг» (HistGradientBoostingRegressor)	0,463	0,033	0,847

По наилучшей модели из построенных сравним прогнозные значения налоговой нагрузки для трех случайно отобранных из выборки предприятий. Для первого предприятия прогнозируется налоговая нагрузка 7,6%, что выше фактического значения на 4,1%, т.е. погрешность достаточно высокая. Для второго предприятия прогнозируемая налоговая нагрузка составила 5,7% при фактическом уровне 3,9% (разность 1,8%). Для третьего предприятия прогноз составил 3,1% налоговой нагрузки, при фактическом уровне 6,7% (разность 3,1%). Таким образом следует отметить, что методы машинного обучения дают результаты лучше, чем традиционные регрессионные модели, однако для получения более качественных и достоверных прогнозов модели следует улучшать и

дорабатывать. Одним из дальнейших путей повышения качества моделей может служить разделение предприятий на более однородные группы по результатам хозяйственной деятельности и построении моделей для каждой группы в отдельности. В целом использование методов машинного обучения является перспективным направлением для работы и использования их в налоговом прогнозировании и выработке налоговой стратегии компании.

Выводы и предложения В процессе исследования проведена обработка данных 20000 сельскохозяйственных предприятий на языке программирования Python и построены модели прогнозирования налоговой нагрузки с помощью множественной линейной модели регрессии, дерева решений, случайного леса и градиентного бустинга. При сравнении моделей видно, что методы градиентного бустинга и случайного леса намного превосходят по метрикам качества модели линейной регрессии и дерева решений при одинаковом наборе входных предикторов. Таким образом можно отметить, что применение методов машинного обучения повышает качество прогнозирования, а потому они могут быть внедрены в деятельность предприятий. Возможности современных средств искусственного интеллекта позволяют при прочих равных условиях получать более достоверные и качественные прогнозы в сравнении с традиционными эконометрическими моделями. При этом использование специализированных на анализе языков программирования, таких как Python или R, позволят снизить затраты на предобработку данных и построение моделей, что позволит получать прогнозы для принятия оперативных решений для повышения экономической эффективности деятельности. Важно отметить, что представленный в настоящем исследовании методический подход может применяться не только экономическими субъектами при налоговом планировании и прогнозировании, но и налоговыми органами при определении критериев для выявления объектов пристального налогового контроля. В частности, построение моделей с применением методов машинного обучения позволит получить перечень зависимых индикаторов, которые могут быть рассмотрены налоговыми органами совместно с низким уровнем налоговой нагрузки при отборе организаций для целей выездного налогового контроля.

Библиография

1. Тихонова, А. В. Налоговая нагрузка и иные мотивы законопослушного поведения физических лиц // Экономика. Налоги. Право. – 2021. – Т. 14, № 2. – С. 169-178.
2. Медюха, Е. В. Влияние налоговой нагрузки на финансово-хозяйственную деятельность предприятия / Е. В. Медюха, Е. В. Артюшенко // Вектор экономики. – 2019. – № 10(40). – С. 14.
3. Налоги и налоговая система Российской Федерации / Гончаренко Л.И., Адвокатова А.С., Гончаренко А.Е., Зверева Т.В., Карпова Г.Н., Каширина М.В., Липатова И.В., Малкова Ю.В., Мандрощенко О.В., Мельникова Н.П., Мигашкина Е.С., Пинская М.Р., Пьянова М.В., Савина О.Н., Смирнов Д.А., Смирнова Е.Е., Тихонова А.В., Юшкова О.О. Учебник / Сер. 76 Высшее образование. (3-е изд., пер. и доп) Москва, 2023.
4. Wu X., Kumar V., Quinlan R., Ghosh J., Yang Q. Motoda H., Mclachlan G., Ng S.K.A., Liu B., Yu P., Zhou Z.-H., Steinbach M., Hand D., Steinberg D. Top 10 algorithms in data mining. Knowledge and Information Systems. – 2008. – Vol. 14. – pp. 1–37.
5. Nasteski, Vladimir. An overview of the supervised machine learning methods. Horizons.B. – 2017. – Volume 4. – P. 51-62.
6. Сравнение классических регрессионных моделей с моделями, построенными с помощью продвинутых методов машинного обучения / Шатров А.В., Пащенко Д.Э. //

- Advanced Science. 2019. № 1 (12). С. 24-28.
7. Biau, G. Analysis of a Random Forests Model / G. Biau // Journal of Machine Learning Research. – 2012. – Vol. 13. – P. 1063–1095.
 8. Модели машинного обучения в задаче прогнозирования природно-ресурсного потенциала пермского края / Копотева А.В., Максимов А.А., Сиротина Н.А. // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Компьютерные технологии, управление, радиоэлектроника. – 2021. – Т. 21. – № 4. – С. 126-136.
 9. Полухина И.В. Анализ рисков и внутрихозяйственных резервов устойчивого развития организаций в условиях беспрецедентных экономических ограничений и новых реалиях конкуренции // Современная экономика: проблемы и решения. – 2022. – № 5 (149). – С. 125-142.
 10. Прогнозирование влияния антисанкционных мер экономической политики на экономику региона / Трещевский Ю.И., Кособуцкая А.Ю., Опойкова Е.А. // Современная экономика: проблемы и решения. – 2022. – № 8 (152). – С. 8-25.
 11. Зуева Т.И. Применение метода экспертных оценок при прогнозировании показателей инновационного потенциала предприятия // Московский экономический журнал. – 2020. – № 6. – С. 82.
 12. Прогнозирование финансовых результатов на основе статистических методов / Храмцова Т.Г., Храмцова О.О. // Транспортное дело России. – 2021. – № 3. – С. 12-15.
 13. Прогнозирование налоговых доходов бюджета субъекта Российской Федерации с использованием корреляционно-регрессионного анализа / Костина З.А., Машенцева Г.А. // Сибирская финансовая школа. – 2019. – № 5 (136). – С. 144-147.
 14. Применение корреляционно-регрессионного анализа в прогнозировании налоговых поступлений Рязанской области / Кузина Е.И. // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. 2021. Т. 2. № 3 (48). С. 133-142.
 15. Статистические методы налогового прогнозирования в условиях неопределенности внешней среды / Яблоков Д.Ю. // Проблемы экономики и управления в торговле и промышленности. – 2015. – № 2 (10). – С. 42-47.
 16. Прогнозирования банкротства предприятий с использованием искусственного интеллекта / Апатова Н.В., Попов В.Б. // Научный вестник: финансы, банки, инвестиции. – 2020. – № 2 (51). – С. 113-120.
 17. Использование машинного обучения в финансовом прогнозировании в банках / Виноградов А.С. // Актуальные вопросы современной экономики. – 2022. – № 5. – С. 705-710.
 18. Оценка и анализ риска банкротства с использованием decision tree модели машинного обучения / Иванькова С.С. // Интерактивная наука. – 2022. – № 2 (67). – С. 44-46.
 19. Искусственный интеллект и нейросетевые технологии в цифровой платформе прорывного развития российского АПК / Илышев А.П., Толмачев О.М. // Экономика и социум: современные модели развития. – 2019. – Т. 9. № 4 (26). – С. 492-507.
 20. Forecasting the production of gross output in agricultural sector of the ryazan oblast / Khudyakova E., Nikanorov M., Bystrenina I., Cherevatova T., Sycheva I. // Estudios de Economía Aplicada. – 2021. – Т. 39. – № 6.
 21. Проблемы анализа и прогнозирования уровня технической оснащенности сельскохозяйственных предприятий (на примере Рязанской области) / Худякова Е.В., Никаноров М.С., Бутырин В.В. // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2021. – № 2. – С. 69-77.

Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Рецензируемая статья посвящена актуальной проблеме прогнозирования налоговой нагрузки. Прогнозирование налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов сегодня является недостаточно разработанной научной сферой, о чем отчасти свидетельствует состояние и динамика задолженности по налоговым платежам в консолидированный бюджет Российской Федерации. Исследование сущности налогового прогнозирования вызвано также необходимостью решения сложных задач по выводу России из кризисных условий, которые характеризуются экономической нестабильностью, экономическими санкциями и специальной военной операций. Кроме того, существует потребность в совершенствовании самой системы прогнозирования с целью повышения точности построенных прогнозов и учета наиболее весомых экономических факторов, в частности инвестиций. Новационный подход автора состоит в применении методов машинного обучения, которые практически не используются в научных исследованиях по налоговой тематике, ряд статей посвящен лишь теоретическому описанию возможностей применения данной группы методов. Кроме того, традиционно для прогнозирования нагрузки на микроуровне предприятия, как правило, используют динамические данные своей компании, представленный же подход основан на анализе совокупности данных хозяйствующих субъектов в сельском хозяйстве.

В качестве основных методов автор использует: деревья решений; случайный лес; градиентный бустинг; нейронные сети – в данном случае каждый из методов позволяет сопоставить его результаты с другим, выбрав тем самым наиболее точный вариант для прогнозирования. Преимущество статьи состоит также в достаточно большой по численности объектов выборке, которая прошла предварительную двухэтапную чистку и проверку (1 – на наличие выбросов, 2 – на наличие пропущенных значений). Работа с большим объемом данных (более 15000 организаций после обработки базы) позволила автору в существенной степени повысить качество модели и достоверность прогнозов.

Научная новизна состоит в разработке и апробации методического подхода к прогнозированию налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта, основанного на применении методов машинного обучения и имеющего высокую статистическую устойчивость.

Стиль статьи научный, соответствует работам подобного уровня. Статья хорошо структурирована, она содержит следующие разделы: Введение, Литературный обзор, Материалы и методы исследования, Результаты исследования, Выводы и предложения. Это соответствует структуре IMRAD. Исследование грамотно выстроено, имеет внутреннюю логику и единство.

Библиография включает 20 позиций, в том числе научные статьи на отечественных и зарубежных исследованиях. Автор провел обзор научных мнений по вопросам применения различных методов прогнозирования. Апелляция к оппонентам не представлена, однако это логично, исходя из того, что «как показал проведенный обзор литературы, сфера применения методов машинного обучения в прогнозировании налоговой нагрузки не изучена».

Таким образом, представленная статья обладает элементами научной новизны, теоретической и практической значимости. Она представляет собой нестандартное трансдисциплинарное научное исследование, представляющее синтез финансовой и статистической наук, и будет интересна для читательской аудитории.

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Тихонова А.В., Засько В.Н. — Экономические эффекты изменения ставок НДС в России // Налоги и налогообложение. — 2023. — № 4. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.4.43537 EDN: VUCXDL URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=43537

Экономические эффекты изменения ставок НДС в России

Тихонова Анна Витальевна

ORCID: 0000-0001-8295-8113

кандидат экономических наук

доцент, ведущий научный сотрудник, Департамент налогов и налогового администрирования,
Финансовый университет

127083, Россия, г. Москва, ул. Верхняя Масловка, 15, каб. 507

✉ samozvanka_89@bk.ru



Засько Вадим Николаевич

доктор экономических наук

Декан Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет

127083, Россия, г. Москва, ул. Верхняя Масловка, 15

✉ VNZasko@fa.ru



[Статья из рубрики "Федеральные налоги и сборы с организаций"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2023.4.43537

EDN:

VUCXDL

Дата направления статьи в редакцию:

09-07-2023

Аннотация: Предметом исследования являются эффекты реформирования налога на добавленную стоимость. В частности, авторами анализируются экономические последствия увеличения ставки НДС с 18 до 20% в 2020 году. Проводится оценка следующих эффектов: инфляционных, потребительских, инвестиционных и бюджетных. Результаты сопоставляются с выводами, полученными ранее отечественными и зарубежными учеными на примере развитых и развивающихся стран мира. В качестве методов исследования используются анализ и синтез, табличный и графический методы визуализации данных, анализ динамических рядов, метод сопоставления, структурный и трендовый анализы. Исследование содержит ряд методических ограничений, которые

также освящены в работе. Особым вкладом авторов в исследование темы является расширение зон влияния косвенного налогообложения на бизнес и население. В частности, авторы делают вывод о том, что несмотря на наличие ряда негативных эффектов роста ставки НДС для бизнеса, тем не менее, наиболее сильно такие негативные эффекты проявляются в отношении населения. Состоят они в ускорении темпов инфляции и сокращении объемов потребления в краткосрочном периоде. При этом опровергается гипотеза о существенном влиянии ставки НДС на инвестиционные процессы, что обосновывается анализом показателей инвестиционной деятельности экономических субъектов в России.

Ключевые слова:

налог, НДС, потребление, реформа НДС, налоговая нагрузка, налоговая нейтральность, справедливость налогообложения, налоговые эффекты, налоговое регулирование, косвенные налоги

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финиуниверситета

Введение

Популярность НДС обусловлена его характеристиками налоговой нейтральности и избежания двойного налогообложения, а также, что более важно, его ролью в качестве эффективного средства налогового администрирования. Налог на добавленную стоимость является не только бюджетообразующим платежом, выполняющим важную фискальную роль, но и значимым экономическим регулятором.

Высокий регуляторный потенциал НДС обеспечивается тем, что в процессе создания добавленной стоимости при производстве товаров, работ, услуг (далее ТРУ) участвует целая цепочка контрагентов от производителей ресурсов и средств производства до конечных потребителей. Поскольку закупки одной фирмы являются продажами другой, уклонение покупателя от уплаты налогов путем занижения или непредставления сведений о покупках может затруднить для продавца занижение или непредставление сведений о продажах, поскольку одна и та же транзакция в межфирменной торговле регистрируется с обеих сторон в виде входящего и исходящего НДС. Все элементы такой цепочки взаимосвязаны через механизмы начисления и принятия к вычету налога, а потому трансформируя отдельные элементы данного платежа государство воздействует в разной степени на всю цепочку контрагентов. Таким образом, НДС естественным образом обладает свойствами самоисполнения. Ниже в таблице 1 представлены потенциальные направления воздействия отдельных механизмов исчисления НДС на экономических агентов.

Таблица 1 – Матрица направлений воздействия отдельных механизмов исчисления НДС на экономических агентов

	Производитель сырья – Переработчик	Переработчик – Оптовый покупатель	Оптовый покупатель – Розничный покупатель	Продавец ТРУ – Конечный потребитель ТРУ
Освобождение	Снижение налоговой нагрузки на бизнес,			Снижение

от НДС	упрощение учета (при полном освобождении) – проявляются при ориентации на розничного потребителя. При торговле плательщикам НДС – усложняет поиск рынков сбыта.	стоимости ТРУ для потребителей
Рост ставки	Рост цен, ускорение темпов инфляции	
	Увеличение налоговой нагрузки	Сокращение спроса
Снижение ставки	Снижение налоговой нагрузки	Увеличение спроса
Применение налоговых вычетов	Уплата НДС только с части стоимости, созданной конкретным участников производственной цепочки, при экспорте – государственная поддержка экспортеров, при строительстве для собственных нужд – стимулирование инвестиций	Снижение конечной стоимости продукта
Обнуление ставки	При экспорте: избежание двойного налогообложения, в прочих случаях – снижение налоговой нагрузки, стимулирование производства, возмещение НДС в виде государственной финансовой поддержки	Увеличение спроса

Источник: составлено автором самостоятельно.

В рамках настоящего исследования проанализируем возникающие эффекты ряда указанных направлений, обратив внимание, в первую очередь, на изменение ставки налога в рамках российской реформы 2018-19 гг.

Обзор литературы

Вопросы оценки эффектов изменения налога на добавленную стоимость не теряют своей актуальности в исследованиях отечественных и зарубежных авторов. Традиционно исследования были сосредоточены на воздействии косвенных налогов на потребителей через влияние на цены. При этом большая часть работ посвящена исследованию влияния изменения ставок НДС. В ряде работ оцениваются различные коэффициенты переноса изменений НДС на цены [\[1, 2\]](#), а в некоторых из них задокументирована важная асимметрия в эффектах повышения и снижения ставок НДС [\[3, 4\]](#). Так, в работе мексиканских ученых выявляются эффекты снижения ставки НДС в 16 до 8% на северной границе страны с США в 2019 году [\[5\]](#). Согласно расчетам авторов, снижение ставки НДС привело к снижению индекса потребительских цен на 2,57%, этот эффект проявился быстро в течение одного месяца. Аналогичное снижение инфляции при падении ставки НДС было выявлено и в отечественном исследовании Елкиной М.А. [\[15\]](#). В свою очередь, оценка эффектов роста ставки НДС в 2019 году российских ученых показала следующие тенденции: снижение покупательской способности населения, рост инфляции [\[6\]](#).

Недавние исследования применения налогов на потребление показывают, что они оказывают прямое влияние на результаты, выходящие за рамки цен, такие как прибыль организаций, инвестиции, инновации. НДС отличается от прямых корпоративных налогов

с точки зрения потенциального воздействия на бизнес, так как он является налогом с оборота, который в соответствии с классическими экономическими воззрениями обладает характеристиками налоговой нейтральности. Однако НДС не всегда полностью нейтрален в силу ряда причин [7]. Во-первых, не все предприятия могут осуществить полный перенос налогового бремени посредством различных рыночных операций, что делает НДС не нейтральным. Более того, НДС с большей вероятностью повлияет на операционную деятельность предприятий, спрос на продукцию и денежные потоки и, в конечном счете, повлияет на размер и продолжительность долгового финансирования. На примере Мексики оценены эффекты повышения ставки НДС в 1995 [8] и 2014 годах [9]. В работе Апорте́ла и Вернера изучен ряд эффектов (не только ценовые). Во-первых, повышение НДС привело к росту цен, однако этот рост оказался ниже номинального роста ставки. Это опровергает вывод о том, что повышение НДС полностью передается потребителям. В данном контексте важно учитывать специфику национальной экономики, так как аналогичное исследование на примере стран Европы показало [10], что повышение НДС полностью передается потребителям через три месяца после реформы налога. Во-вторых, реформа НДС оказала негативное влияние на заработную плату (снизила ее примерно на 2,0%) без влияния на уровень занятости. Схожий обратный эффект выявлен Бензарти и Карлони [11]: авторы показывают, что заработная плата работников может вырасти при снижении НДС. Исследователи РАН обнаружили еще один эффект воздействия роста ставки НДС на заработную плату на примере российской практики: общий приток в бюджет страны от увеличения ставки составил около 800 млрд рублей, из которых более половины направлены на повышение заработных плат бюджетникам, пенсий, стипендий, социальных пособий; на развитие инфраструктуры, спорта, финансирование здравоохранения и образования [12]. При этом в том случае, если покупательная способность является ограниченной и рост цены не возможен каждым из участников цепочки, увеличение ставки НДС на 2% повлияет на снижение рентабельности каждого участника цепочки [13].

Влияние ставки НДС на китайскую экономику иное: снижение ставки НДС в 2018 году значительно снизило долю заемных средств и коэффициент текущей задолженности предприятий, но не оказало существенного влияния на коэффициент долгосрочной задолженности. Дальнейшее исследование показывает, что эффект сокращения доли заемных средств в результате снижения ставки НДС был более значительным для государственных компаний с высокой долей заемных средств, малых и средних предприятий и компаний в восточном Китае. В западном Китае общий коэффициент заемных средств предприятий не претерпел существенных изменений.

Таким образом, как показал обзор научной литературы, влияние реформы НДС дифференцировано, проявляется оно не только в ценовой политике и инфляции, но и на показателях финансового состояния, прибыли и долгового финансирования компаний. При этом воздействие изменений по НДС на различные экономические параметры зависит от контекста их реализации и состояния экономики не только конкретной страны, но и ее региона (зоны).

Результаты исследования

Эффект 1 - инфляционный. Последнее значимое изменение ставки НДС в России произошло в 2019 году, когда она была увеличена с 18 до 20%. Еще на стадии утверждения закона аналитики ЦБ РФ отмечали: «То, насколько значительным будет влияние повышения НДС на инфляционные процессы и как оно будет распределено во

времени, зависит от различных факторов со стороны спроса и предложения на рынках товаров и услуг, а также от динамики инфляционных ожиданий... Оценка Банка России, заложенная в июньский макроэкономический прогноз, составляет около 1 процентного пункта» [\[14\]](#). Ниже в таблице 1 представлена динамика индекса потребительских цен в период увеличения ставки НДС.

Таблица 1 – Квартальные индексы потребительских цен на товары и услуги по Российской Федерации в 2005-2023 гг. (квартал к соответствующему кварталу предыдущего года)

	Все товары и услуги	из них			
		продовольственные товары	из них	непродовольственные товары	услуги
			продовольственные товары (без алкогольных напитков)		
2018					
I квартал	102,24	100,95	100,76	102,51	103,84
II квартал	102,37	100,44	100,29	103,25	104,05
III квартал	102,98	101,62	101,67	103,85	103,75
IV квартал	103,87	103,64	103,97	104,13	103,91
2019					
I квартал	105,16	105,77	106,31	104,57	105,09
II квартал	104,99	105,95	106,49	103,94	104,99
III квартал	104,29	105,04	105,49	103,49	104,31
IV квартал	103,44	103,47	103,75	103,07	103,83

Источник: составлено автором по данным Росстата.

Как можно проследить по данным таблицы 1, инфляция в 2019 резко выросла, причем по продовольственным товарам – практически в два раза, что наиболее сильно сказывается на сокращении покупательской способности. Важно отметить, что такой эффект достигнут несмотря на то, что 33% расходов населения приходится на товары и услуги, которые облагаются по льготным ставкам НДС [\[14\]](#). Схожие обратные инфляционные эффекты при уменьшении ставки НДС с 20 до 18% в 2004 году выявлены Елкиной М.А.: сокращение стандартной ставки НДС и отмена налога с продаж (с эффективной ставкой около 4 %) в начале 2004 г. привели к сокращению инфляции на 0,6–0,7 п. п., при этом эффект переноса был достаточно далеким от полного, и значительную часть выгод от сокращения налогов получили именно производители и продавцы продукции, а не потребители [\[15\]](#). Следует согласиться с автором в данном контексте, так как снижение ставок считается элементом повышения справедливости налогообложения только при полном переносе снижения налога на потребительские цены. Однако на практике производители не всегда передают потребителю полное снижение НДС. В противном случае такое снижение НДС рассматривается как косвенная субсидия производителям,

не оказывающая прямого влияния на спрос на товары и повышение его доступности.

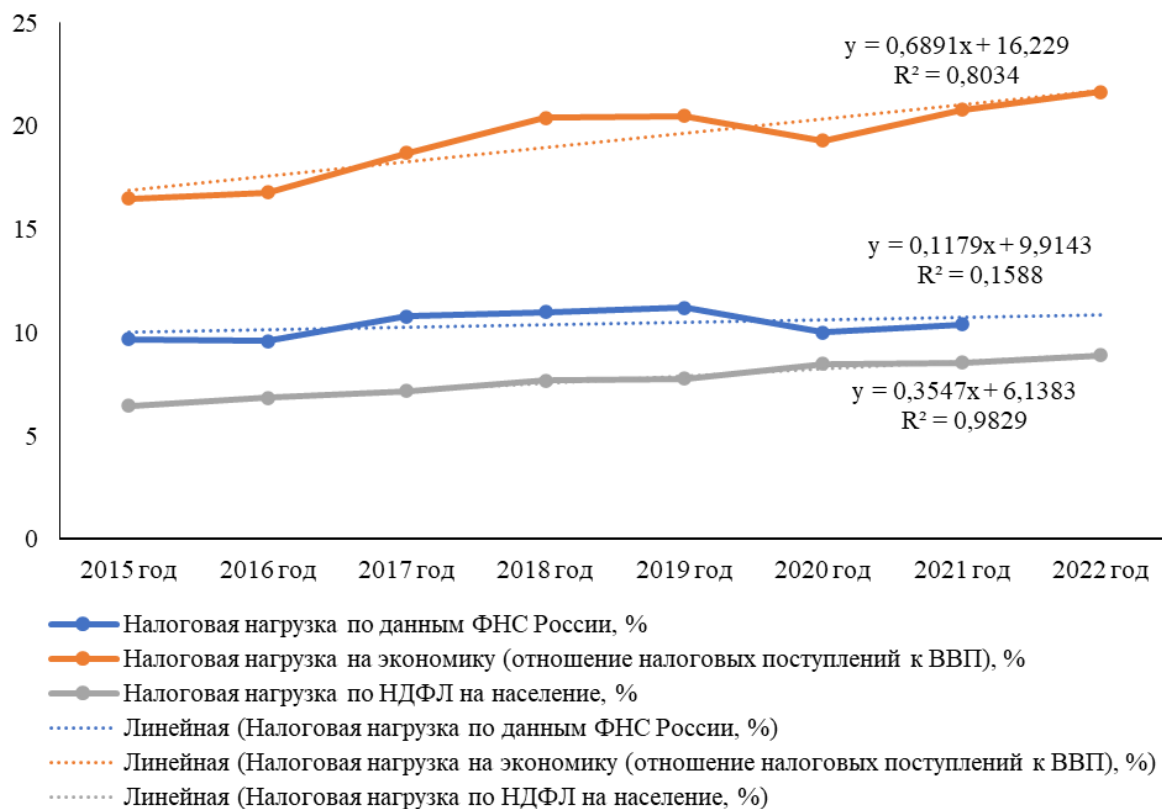
Эффект 2 – бюджетный. Обосновать решение государства о повышении ставки НДС как эффективное можно значительным бюджетным эффектом, так как именно этот аспект послужил причиной и являлся основополагающим при продвижении реформы (таблица 2).

Таблица 2 – Бюджетный эффект увеличения ставки по НДС в 2019 году, млрд руб.

	2018		2019		2020	
	консоли- дированный бюджет	федеральный бюджет	консоли- дированный бюджет	федеральный бюджет	консоли- дированный бюджет	федераль- ный бюджет
Доходы бюджета	37320	19454	39498	20189	38206	19454
НДС на ТРУ, реализуемые на территории России	3575	3575	4258	4258	4269	4258
НДС на товары, ввозимые в Россию	2442	2442	2838	2837	2934	2837
Доля НДС в доходах бюджета соответствующего уровня, %	16,12	30,93	17,96	35,14	18,85	30,93

Источник: составлено автором по данным Минфина России.

Увеличение ставки НДС привело к возникновению положительного эффекта для бюджета, темпы роста поступлений по налогу за 3 года выросли на 20%, несмотря на уже проявившиеся в 2020 году негативные последствия пандемии. Они в значительной степени превысили рост доходов консолидированного бюджета. Важно учитывать при этом влияние налоговой ставки на бизнес (рисунок 1).

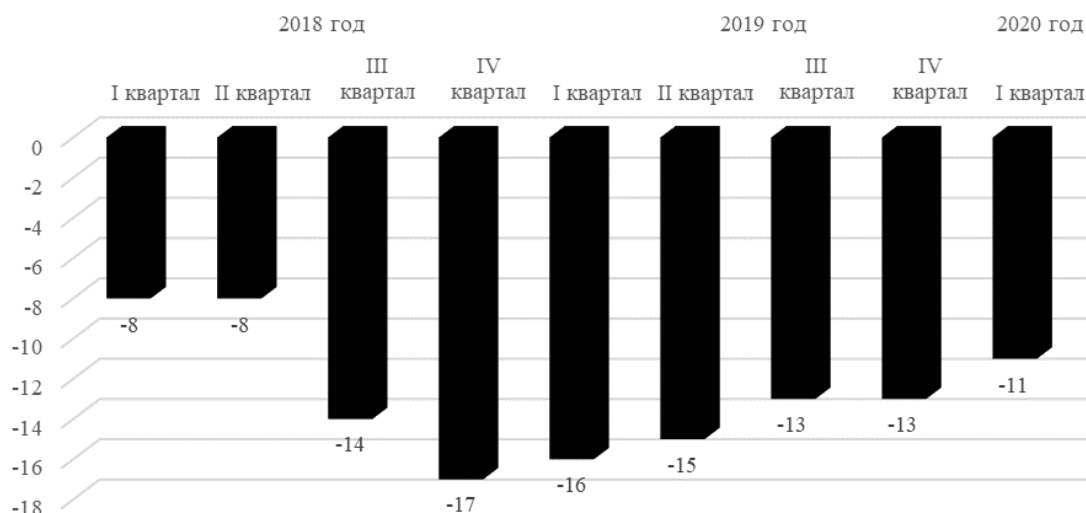


Источник: составлено автором по данным Росстата и ФНС России.

Рисунок 1. Динамика показателей налоговой нагрузки в санкционный период

Данные рисунка 1 показывают отсутствие значительного роста налоговой нагрузки на бизнес в 2019 году по сравнению с 2018 годом, что говорит об отсутствии резкого негативного влияния ставки НДС на производителей, вместе с тем встает вопрос о характере такого влияния на потребителей ТРУ.

Эффект 3 – потребительский. Одним из проявлений регулирующей роли НДС является возможное сокращение объемов потребления при увеличении налоговых ставок, что выявлено в рамках обзора научной литературы. Для оценки влияния ставки НДС на потребительские предпочтения проанализируем динамику индекса потребительской уверенности, который характеризует степень оптимизма населения относительно состояния экономики, который выражается через потребление и сбережение (рисунок 2).



Источник: составлено автором по данным Росстата и ФНС России.

Рисунок 2. Динамика индекса потребительской уверенности

Как показывают данные рисунка 2, значительное снижение индекса (практически в 2 раза) произошло в 3 квартале 2018 года, именно в этот период (июль 2018 года) было объявлено о повышении ставки НДС с 18 до 20%. При этом стабилизация индекса произошла только к 1 кварталу 2020 года.

Объем потребления оценим через индекс физического объема оборота розничной торговли, который сократился в среднем по России в 2019 году по сравнению с 2018 годом на 0,9 п.п. (при максимальном падении в Республике Ингушетия на 7,6 п.п. и максимальном росте в Республике Дагестан, где были получены крайне низкие значения индекса в 2018 году - на 10,8 п.п.). При этом в 27 субъектах федерации темпы роста физического оборота торговли в 2019 году в рознице не превысили одного процента.

Эффект 4 – инвестиционный. Оценка инвестиционных эффектов может быть проведена через анализ системы показателей, характеризующих инвестиционные процессы и инвестиционную привлекательности экономики России (таблица 3).

Таблица 3 – Показатели результатов инвестиционной деятельности в 2018-19 гг.

Показатель	2018	2019	Темпы роста, %
Валовое сбережение, млрд руб.	30 050,3	29 172,2	97,1
Валовое накопление, млрд руб.	22 764,5	24 862,4	109,2
Ввод в действие основных фондов (по полной учетной стоимости)			
млрд руб.	14 907,9	22 508,8	151,0
в процентах к предыдущему году (в постоянных ценах)	114,6	104,0	X
Коэффициент обновления основных фондов (в постоянных ценах), %	4,7	4,7	100,0
Инвестиции в основной капитал, млрд руб.	17782	19329	108,7
Сводный индекс цен на продукцию (затраты, услуги) инвестиционного назначения, %	107,3	105,1	X

Источник: составлено автором по данным Росстата.

Согласно представленным данным, в целом инвестиционная ситуация в 2019 году является положительной: наблюдается рост валового накопления (даже несмотря на снижение его источника – валового сбережения на 2,9%), объема введенных основных фондов и инвестиций в основной капитал. Темпы роста цен на продукцию инвестиционного назначения стали ниже в 2019 году по сравнению с 2018 годом. Таким образом, в масштабе всей экономики негативного влияния роста ставки НДС на инвестиционные процессы не выявлено.

Вместе с тем, важно учитывать, что существующие виды экономической деятельности неоднородны по вкладу в ВВП и созданию добавленной стоимости. В частности, Пансков В.Г. утверждает, что повышение ставки НДС наиболее негативно скажется на состоянии высокотехнологичных отраслей экономики с более высокой заработной платой [\[16\]](#). Более того, с позиции роли НДС отдельные ВЭД и отрасли освобождены от налогообложения либо полностью, либо в значительной своей части (например, финансовый сектор, образование, медицина и т.п.). Поэтому оценка инвестиционных эффектов роста ставки НДС должна проводиться в отраслевом разрезе (таблица 4).

Таблица 4 – Ввод в действие основных фондов, млрд руб.

	Ввод в действие основных фондов		Темпы роста, %
	2018	2019	2019/2018
Всего	14 907,9	22 508,8	151,0
сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство и рыбоводство	700,5	719,9	102,8
добыча полезных ископаемых	2 965,9	3 085,4	104,0
обрабатывающие производства	1 855,0	2 197,7	118,5
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	1 164,0	1 013,0	87,0
водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений	221,0	121,7	55,1
Строительство	445,4	459,9	103,3
торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов	550,5	560,9	101,9
транспортировка и хранение	2 644,0	2 985,7	112,9
деятельность гостиниц и предприятий общественного питания	89,1	86,1	96,6
деятельность в области информации и связи	465,6	568,6	122,1
деятельность финансовая и страховая	830,8	1 025,7	123,5
деятельность по операциям с недвижимым имуществом	1 131,0	7 472,2	660,7
деятельность профессиональная, научная и техническая	428,3	482,6	112,7
деятельность административная			

и сопутствующие дополнительные услуги	141,0	216,5	153,5
государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное обеспечение	672,8	839,4	124,8
Образование	213,5	240,4	112,6
деятельность в области здравоохранения и социальных услуг	242,6	268,5	110,7
деятельность в области культуры, спорта, организации досуга и развлечений	111,9	136,7	122,2
предоставление прочих видов услуг	35,0	27,9	79,7

Источник: составлено автором по данным Росстата.

В целом основная масса отраслей развивала инвестиционную деятельность после увеличения ставки НДС, за исключением сферы жилищно-коммунального хозяйства, гостиниц и общепита, а также прочих видов услуг, где наблюдается сокращение объема введенных основных фондов в 2019 году по сравнению с 2018 годом. Таким образом, существенного влияния роста ставки НДС с 18 до 20% в России на инвестиционную активность компаний в отраслевом разрезе также не выявлено.

Ограничения методологии исследования.

Ограничения настоящего исследования состоят в отсутствии сепарирования выявленных эффектов от различных потенциальных источников их возникновения. Авторы рассматривают экономические эффекты при условии «замораживания» влияния прочих факторов, не закладываемых в оценку реформы НДС. Это связано с тем, что для 2018-19 гг. не характерны глобальные экономические потрясения (финансовые кризисы, пандемия и т.п.), которые могли бы оказать существенное влияние на анализируемые параметры. Важно учитывать и то, что продление динамического периода для анализа долгосрочных эффектов изменений по НДС также не проводится в связи с тем, что в 2020 году наиболее важное значение на изменение отдельных экономических показателей оказала пандемия COVID-19, это делает невозможным сопоставление данного временного отрезка и периода 2018-19 гг.

Выводы и предложения.

Как показали полученные результаты, рост ставки НДС приводит к ряду экономических эффектов. В качестве позитивного эффекта стоит отметить рост объемов налоговых доходов бюджета от данного платежа, что обеспечивается, в том числе качественным налоговым контролем. К выявленным негативным эффектам необходимо отнести ускорение темпов инфляции, а также сокращение темпов роста объемов потребления ТРУ в краткосрочном периоде. Таким образом, результаты настоящего исследования согласовываются с оценками исследований отечественных и зарубежных ученых в области инфляционного влияния НДС. При этом не подтвердилась гипотеза о существенном влиянии роста ставки НДС на уровень налоговой нагрузки на экономику и инфляционные процессы в бизнесе (негативный эффект проявляется лишь в разрезе отдельных видов деятельности).

С позиции оценки совместных эффектов для государства, бизнеса и населения наиболее негативное влияние оно оказывает на последних. Проявляется это негативное влияние во многом из-за регрессивного характера, присущего НДС и проявляющегося при значительном уменьшении доли налога в доходах населения при их увеличении [\[17\]](#).

Потенциальные направления практического использования полученных результатов состоят в возможности развития инструментов налоговой политики. В частности, исходя из полученных результатов представляется целесообразным при росте ставок косвенных налогов кратное увеличение размера социальных трансфертов населению (пенсий, пособий, стипендий) без учета ежегодного инфляционного роста, так как именно оно в наибольшей степени несет потери от такого рода налоговых реформ.

Библиография

1. Benedek D., Mooij R., Wingender Ph. Estimating VAT Pass Through // IMF Working Papers. 2015. No. 15(1). DOI: 10.5089/9781513586359.001.
2. Kosonen T. More and cheaper haircuts after VAT cut? On the efficiency and incidence of service sector consumption taxes // Journal of Public Economics. 2015. No. 131(C). Pp. 87-100.
3. Batista Politi R., Enlinson M. Advalorem tax incidence and after-tax price adjustments: evidence from Brazilian basic basket food // Canadian Journal of Economics/Revue canadienne d'économie, John Wiley & Sons. 2011. No. 44(4). Pp. 1438-1470.
4. Калинин А. О воздействии увеличения ставки НДС на уровень цен // Общество и экономика. 2019. № 9. С. 95-103.
5. Calderón M., Cortés J., Pérez J., Salcedo A. Disentangling the Effects of Large Minimum Wage and VAT Changes on Prices: Evidence from Mexico // Labour Economics. 2023. No. 80. 10229. <https://doi.org/10.1016/j.labeco.2022.102294>.
6. Григорьева Е.А. Последствия увеличения ставки НДС для социально-экономического развития государства // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2020. Т. 9. № 2 (31). С. 140-142.
7. Мельникова Н.П. Ключевые направления создания "умной" налоговой системы и риски их практической реализации // Научные труды Вольного экономического общества России. 2018. Т. 209. № 1. С. 69-74.
8. Aportela, F., Werner, A. La Reforma al Impuesto al Valor Agregado de 710 1995: Efecto Inflacionario, Incidencia y Elasticidades Relativas // Working paper 2002-01 Banco de México. 2002.
9. Mariscal R., Werner A. The price and welfare effects of the value-added tax: Evidence from Mexico // IMF Working Paper WP/18/240, International Monetary Fund. 2018.
10. Benzarti Y., Carloni, D. Who really benefits from consumption tax cuts? evidence from a large vat reform in France // American Economic Journal: Economic Policy. 2019. No. 11(1). Pp. 38-63.
11. Benzarti Y., Carloni D., Harju J., Kosonen T. What goes up may not come down: Asymmetric incidence of value-added taxes // Journal of Political Economy. 2020. No. 128(12). Pp. 4438-4474.
12. Бюджетная политика и экономический рост в России: тенденции и перспективы // ИПН РАН. // URL: <https://ecfor.ru/publication/byudzhetskaya-politika-i-ekonomicheskij-rost-v-rossii>.
13. Ахмадеев Р.Г., Быканова О.А., Агапова А.А. Увеличение с 2019 года ставки по НДС: влияние на политику ценообразования налогоплательщика // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2018. Т. 7. № 4 (25). С. 23-26.
14. Доклад об оценке влияния повышения основной ставки НДС на инфляцию. Москва. Август 2018. С. 2. Режим доступа: доклад (дата обращения: 08.05.2023).
15. Елкина М. А. Снижение ставки косвенных налогов в России: оценка влияния на инфляцию // Финансовый журнал. 2019. № 5. С. 37-49. DOI: 10.31107/2075-1990-

2019-5-37-49.

16. Пансков В.Г. Налоговый маневр: каким он видится // Экономика и управление: проблемы, решения. 2017. Т. 1. № 6. С. 13-20.
17. Эсмурзиев А.М., Барахоев А.А. Регрессивный характер НДС как основной недостаток налога // Международный академический вестник. 2019. № 5 (37). С. 166-168.

Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Предмет исследования. Опираясь на заголовок, представляется возможным предположить о том, что статья должна быть посвящена оценке экономических эффектов изменения ставок по налогу на добавленную стоимость. Ознакомление с текстом показало, что содержание статьи соответствует заголовку при условии, если в него добавить, что речь идёт про Российскую Федерацию. Текущая редакция заголовка требует наполнения содержания опытом других стран, а не только практикой, существующей в Российской Федерации.

Методология исследования. Автором производится теоретический и практический анализ и синтез данных. Ценно, что автор представляет результаты исследования графически в виде таблиц и рисунок. Отдельно необходимо отметить использование автором эконометрического инструментария, что позволяет усилить достоверность авторских выводов и суждений.

Актуальность исследования вопросов, связанных с оценкой экономических эффектов от изменения налоговых ставок по налогам, не вызывает сомнения, т.к. её результаты могут позволить обеспечить научное обоснование принятия будущих решений в части налоговых ставок по налогам с целью обеспечения максимизации доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации с минимизацией вреда для стимулирования экономического роста.

Научная новизна в статье присутствует. В частности, это связано и с построением матрицы направлений воздействия отдельных механизмов исчисления НДС на экономических агентов, и с определением конкретных эффектов от изменения налоговых ставок по налогам. Важно отметить, что и классификация данных эффектов является достаточно авторской: инфляционные, бюджетные, потребительские, инвестиционные. Полученные научные результаты могут служить фундаментом для дальнейших многочисленных экономических и социальных научных исследований.

Стиль, структура, содержание. Стиль изложения научный. Сформированная автором структура научной статьи позволяет качественно раскрыть рассматриваемые вопросы. Большая часть содержания статьи сформировано на высоком методическом уровне. Замечания вызывает заключительная часть статьи. Так, утверждается, что «Авторы делают допущение о незначительном влиянии прочих факторов, не закладываемых в оценку реформы НДС». На чём основано данное авторское предположение? Также было бы интересно отразить потенциальные направления практического использования полученные результатов у возможной читательской аудитории.

Библиография. Автором сформирован библиографический список, состоящий из 17 источников. Также его следует дополнить источниками, в которых содержались числовые данные, используемые по тексту научной статьи, не забыв указать на них ссылки (в текущей редакции статьи и первое, и второе отсутствует).

Апелляция к оппонентам. Во вступительной части научной статьи автором проведён качественный обзор научной литературы. Автору рекомендуется также обсудить полученные результаты с учётом тех итогов научных исследований, которые содержатся в приведённых в списке литературы источниках.

Выводы, интерес читательской аудитории. С учётом всего вышеизложенного, в статье требуются небольшие (но важные) уточнения, после осуществления которых она может быть рекомендована к опубликованию. Выбранная тема исследования, а также глубина погружения в неё формируют устойчивые позитивные предпосылки высокого уровня востребованности данной научной статьи среди должностных лиц органов публичной власти на всех уровнях управления, а также в научном сообществе.

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Экономические эффекты изменения ставок НДС в России

Косвенные налоги являются важнейшим инструментом государственного регулирования экономики. Они формируют фокус внимания в исследованиях экономистов, финансистов и налоговых экспертов на протяжении длительного времени, что подтверждает высокую значимость косвенных налогов. Чувствительность к изменению ставок НДС со стороны бизнеса, граждан и государства обуславливает дискуссионность вопросов налогового воздействия, нейтральности и переложения налогового бремени по НДС. Представленная статья посвящена исследованию экономических эффектов повышения ставки НДС в России с 01.01.2019 с 18 до 20%.

Заголовок статьи в целом соответствует содержанию. Однако, обратим внимание автора на то, что в статье рассмотрено одно конкретное изменение ставки НДС в России - повышение с 01.01.2019 г. с 18 до 20%, что требует конкретизации заголовка. Рекомендуем автору сформулировать заголовок также с учетом конечной цели проведенного исследования.

В статье выделены разделы с подзаголовками, что соответствует представленным требованиям журнала «Налоги и налогообложение». Во «Введении» автор делает попытку обоснования значимости и актуальности выбранного направления исследования. Стандартные для «Ведения» научных статей элементы отсутствуют. Автору необходимо дополнить Введение такими обязательными элементами как цель, задачи, практическая значимость, актуальность исследования и т.д. В разделе «Обзор литературы» автор рассматривает результаты отечественных и зарубежных исследований экономических эффектов изменения ставок НДС. Раздел «Результаты исследования» посвящен отдельной оценке четырех экономических эффектов влияния НДС – инфляционного, бюджетного, потребительского и инвестиционного. В качестве позитивного эффекта автор отмечает рост объемов налоговых доходов бюджета. К негативным эффектам отнесено ускорение темпов инфляции, а также сокращение темпов роста объемов потребления. В разделе «Ограничения методологии исследования»

автором сделаны важнейшие замечания по допущениям исследования – отсутствию учета иных факторов (помимо изменения ставки НДС) на инфляцию, налоговые поступления, инвестиции, а также по временным ограничениям проведенного анализа – за 2 года. Сформулированные ограничения подтверждают научный подход автора к исследованию. В «Заключении» автором сформулированы выводы по результатам исследования.

В исследовании использованы известные общенаучные методы: анализ, синтез, сравнение, восхождение от абстрактного к конкретному, логический метод и т.д. Среди специальных экономических методов применен статистический анализ, анализ структуры и динамики.

Актуальность выбранной темы очевидна. Во-первых, с момента повышения ставки НДС прошло достаточное время для того, чтобы проводить сравнительный анализ его результатов по репрезентативным данным. Во-вторых, в условиях возросшего в 2023 г. дефицита бюджета вследствие внешнеэкономических шоков и санкционного давления, а также активного поиска источников покрытия дефицита извлеченные уроки из прежних налоговых реформ получают особую актуальность.

Практическая значимость исследования представляется высокой. Вместе с тем автором в статье она не сформулирована в явном виде. Только в Заключении приведена фраза о том, что результаты исследования могут быть использованы при разработке налоговой политики, однако, этот тезис требует обоснования и конкретизации – какие конкретно результаты могут обладать практической значимостью.

Автором не сформулированы пункты научной новизны исследования. Полагаем, что элементы приращения научного знания в статье присутствуют, статью следует дополнить авторским видением научной новизны. Это повысит привлекательность исследования для широкой читательской аудитории журнала.

Стиль статьи является научным, соответствует требованиям журнала. Вместе с тем, текст не лишен отдельных недостатков и опечаток, например «снижения ставки НДС в 16 до 8%», в заголовке таблицы 1 указано «в 2005-2023 гг.», в то время как в самой таблице данные приведены только за 2018 и 2019 гг.

Автор активно использует иллюстративный материал, что повышает восприятие результатов исследования читателями. Статья содержит 2 рисунка и 4 таблицы. Рисунки при этом не вошли в формат верстки журнала, поэтому рассмотреть их не удалось, они обрезаны.

Библиография представлена 17 зарубежными и отечественными источниками, что не соответствует требованиям журнала. На все источники имеются ссылки по тексту статьи. Требуется расширить перечень источников. Следует дополнить библиографический список более свежими публикациями, поскольку только 3 публикации в списке изданы в 2020 г. или позднее. В статье удалось развернуть научную полемику в части различий результатов оценки эффектов влияния на экономику изменения ставок НДС. Вместе с тем, перспективы развития научного дискурса имеет дальнейшее сопоставление результатов оценок различными автором прошедшего с 2019 г. повышения НДС в России, а также оценки прогнозов 2018 г. по оценке его эффектов.

К преимуществам статьи следует отнести следующее. Во-первых, актуальность и значимость выбранного направления исследования. Во-вторых, высокое качество структурирования материала и обособленное исследование отдельных эффектов. В-третьих, наличие иллюстративного материала, повышающего уровень восприятия материала читателями.

К недостаткам статьи стоит отнести следующее. Во-первых, отсутствие сформулированных в явном виде элементов научной новизны, а также необходимость конкретизации практической значимости. Во-вторых, необходимость корректировки

раздела «Введение» и дополнение его формализованными элементами. В-третьих, необходимость конкретизации заголовка статьи. В-четвертых, необходимость расширения библиографического списка в соответствии с требованиями журнала.

Заключение. Представленная статья посвящена исследованию экономических эффектов повышения ставки НДС в России с 01.01.2019 с 18 до 20%. Статья отражает результаты авторского исследования и может вызвать интерес читательской аудитории. Статья может быть принята к публикации в журнале «Налоги и налогообложение» после устранения указанных по тексту настоящей рецензии замечаний.

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Анисимова А.А. — Налоговое администрирование в изменившейся реальности: как вовлечь налогоплательщиков в цифровую среду? // Налоги и налогообложение. – 2023. – № 4. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.4.43710 EDN: VVSIIA URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=43710

Налоговое администрирование в изменившейся реальности: как вовлечь налогоплательщиков в цифровую среду?

Анисимова Анастасия Александровна

кандидат экономических наук

Ведущий научный сотрудник, НИФИ Минфина России

127006, Россия, Москва, г. Москва, пер. Настасьинский, 3 стр. 2

✉ a.a.anisimova@icloud.com



[Статья из рубрики "Налоговое администрирование"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2023.4.43710

EDN:

VVSIIA

Дата направления статьи в редакцию:

04-08-2023

Аннотация: На современном этапе процесс цифровизации вносит обширные изменения в жизни многих людей по всему миру. В связи с этим значимая роль в развитии цифровых процессов в обществе отводится государству. Автор статьи подробно рассматривает такие аспекты темы, как развития налогового администрирования в условиях цифровизации экономики. Представлено совершенствование налогового администрирования с точки зрения предложения со стороны налоговых органов и спроса со стороны налогоплательщиков на электронные налоговые сервисы. Затрагивается вопрос добровольности соблюдения налогового законодательства, а также существующие барьеры в рамках цифровизации в мировой и российской практиках. Основными результатами проведенного исследования являются: 1. Были выявлены регионы, где население пользуется в основном традиционными каналами коммуникаций с налоговыми органами и субъекты Российской Федерации, в которых организации в меньшей степени вовлечены в цифровые технологии электронного документооборота. 2. Семантический анализ текстов сообщений одного из налоговых форумов показал наиболее обсуждаемые темы (НДФЛ и НДС) налогоплательщиков в

интернет-среде. 3. Показано влияние цифровизации налогового администрирования на собираемость налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации. Для крупных компаний расчеты не выявили разницу в двух выборках, а в случае со средними организациями статистический эффект имел место. Средние компании уплатили в 2019 году больше налогов, чем в 2018.

Ключевые слова:

налоговое администрирование, налоговые сервисы, налогоплательщики, цифровизация, налоги, цифровые налоговые сервисы, цифровой разрыв, цифровое общество, спрос, предложение

Введение

Актуальность темы обусловлена значимой ролью цифровых технологий в современном обществе. Можно без преувеличения сказать, что в настоящее время процессы цифровизации распространены по всему миру, во всех отраслях экономики. Различия между странами лишь в степени развития цифровизации. В России цифровое общество развито на высоком уровне, в том числе вследствие доступности для граждан интернета и устройств, таких как ПК, ноутбуки, смартфоны, планшетные компьютеры, позволяющих осуществлять взаимодействие в рамках цифровой среды.

В Российской Федерации в налоговом администрировании цифровые технологии в настоящее время развиваются очень быстрыми темпами. Вследствие происходящих цифровых процессов в налоговом администрировании произошли изменения во взаимодействии налоговых органов с налогоплательщиками. Подход стал более клиентоориентированный. Налогоплательщик теперь является клиентом, получателем цифровых налоговых услуг. От качества оказываемых услуг во многом зависят смогут ли в дальнейшем граждане осуществлять взаимодействие в цифровой налоговой среде. Вместе с тем, налоговые органы предлагают все больше новых электронных сервисов налогоплательщикам в том числе в рамках приложений для смартфонов, что делает их особенно удобными для использования в любой точке страны при наличии интернета.

В связи с этим, цель данной публикации – провести оценку цифровизации налогового администрирования в России.

В ходе исследования были решены следующие задачи:

- определить субъекты Российской Федерации, где имеют место барьеры для внедрения цифровых технологий;
- представить на практическом примере выявление наиболее обсуждаемых тем налогоплательщиков в рамках мониторинга интернет-пространства;
- показать результаты цифровизации налогового администрирования для повышения собираемости налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации.

Развитие цифрового взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами в мире

Роль налоговых служб в части взаимодействия с налогоплательщиком в мире за последнее десятилетие изменилась. Налоговые органы в настоящее время не только

реализуют государственную налоговую политику, но также являются точкой входа для больших наборов финансовых данных и первым этапом взаимодействия гражданина и правительства. Цифровые процессы, заложенные в этот период времени, прошли проверку во время пандемии COVID-19, когда правительства все больше полагались на налоговые органы в двух важных аспектах: обеспечение бюджетных доходов и взаимодействие между правительством и налогоплательщиками во время развертывания социальной поддержки населения. Цифровая трансформация налогового администрирования в настоящее время, обуславливает цели, которые на современном этапе ставят перед собой налоговые службы^[1].

Так, в документе ОЭСР «Налоговое администрирование 3.0», который был опубликован Форумом ОЭСР по налоговому администрированию (FTA) были выделены следующие основные цели налогового администрирования:

- беспрепятственный, высокоэффективный сбор доходов за счет оптимизированного и автоматического администрирования налоговой системы, охватывающий более широкую налоговую базу, что включает использование подходов, основанных на данных, которые минимизируют пробелы при осуществлении сбора налоговых платежей без обязательного повышения налоговых ставок или добавления новых налоговых режимов;
- повышение уровня прозрачности данных, безопасности и доверия за счет использования цифровых платформ для управления основными процессами при взаимодействии с налогоплательщиками, такими как налоговая регистрация, подача документов, платежи и разрешение споров, чтобы сделать их понятными для налогоплательщиков;
- сведение к минимуму нагрузки по соблюдению требований за счет внедрения оцифрованного, оптимизированного прямого представления документов налоговым органам со стороны налогоплательщика, а также их обработки и оценки;
- повышение эффективности налогового администрирования за счет переосмысления процесса взаимодействия с бизнесом, особенно при предоставлении данных о соблюдении требований, применении технологий для проведения, ускорения и оптимизации процессов принятия решений во время проведения проверок организаций налоговыми органами, с использованием искусственного интеллекта и технологий машинного обучения;
- обеспечение связующего звена между налогоплательщиками и государственными программами (например, при развертывании пакетов экономических стимулов) и превращение налоговых органов в банк данных правительства; и
- использование расширенных данных о налогоплательщиках для проведения аналитики (например, для отслеживания платежей и использования денежных переводов, мониторинга потребления товаров и моделирования реакции налогоплательщиков на введение новых налогов, таких как, например, налоги на выбросы углерода)^[2].

Цифра 3.0 в названии документа означает номер версии цифровой трансформации налогового администрирования. Подобный подход в документах ОЭСР можно увидеть 2020 года. Он означает следующую градацию этапов развития налогового администрирования в условиях цифровизации:

- «Налоговое администрирование 1.0» представляет собой традиционные бумажные формы, заполняемые вручную и подаваемые по почте или лично.

- «Налоговое администрирование 2.0» — это оцифрованные электронные версии форм и процедур 1.0, такие как PDF или онлайн-налоговые формы, размещенные на веб-сайтах налоговых органов.
- «Налоговое администрирование 3.0» — это этап, представляющий собой зарождающуюся в настоящее время волну цифровых и автоматизированных налоговых процессов, которые встроены в те же системы, которые налогоплательщики используют для осуществления своей налогооблагаемой деятельности.

В ранних исследованиях процессов цифровизации в налоговом администрировании ОЭСР уделяется много внимания вопросам взаимодействия в цифровой среде налогоплательщиков и налоговых органов. Идеи, заложенные в фундаменте таких исследований, во многом помогли увидеть переход от «Налогового администрирования 2.0» на следующий этап. Основная мысль состоит в том, что налогоплательщику, который один раз воспользовался цифровой средой для решения своих задач в рамках сдачи отчетности или уплаты налоговых платежей, нужно обеспечить все возможности для дальнейшего взаимодействия в рамках онлайн-пространства, чтобы исключить традиционные каналы передачи информации, такие как личное посещение налоговых органов или посещение специализированных центров (МФЦ), почта, телефон и т. д. Удержание налогоплательщика в цифровой среде осуществляется за счет ее формирования таким образом, что все проблемы и затруднения, которые возникают, решаются за счет цифровых инструментов. Например, если не получается осуществить какую-либо операцию по сдаче отчетности в рамках предоставляемого интерфейса, то рядом есть всплывающее окно, которым можно воспользоваться для отправки сообщения или осуществления онлайн-звонка. Более того, налоговые органы могут осуществлять мониторинг онлайн-среды (социальные сети, форумы и т. д.) для выявления возникающих проблем и определения спроса на цифровые услуги с помощью таких инструментов, как Hootsuite, TweetDeck и Sprout Social, которые предоставляют возможность поиска по «ключевым словам» (ключевыми словами могут быть такие как декларация о подоходном налоге или возврат налога). Работа с такими инструментами позволяет увидеть темы обсуждений в сфере налогов и текущие проблемы. В дальнейшем можно использовать эту информацию для формирования налоговой политики в сфере разработки цифровых услуг [\[1\]](#).

Некоторые аспекты цифрового взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, которые можно было видеть в более ранних документах ОЭСР, где рассматривалась цифровизация налогового администрирования в дальнейшем могут пересматриваться. В качестве примера можно привести добровольное соблюдение налогового законодательства. Хотя в начале развития цифровых процессов в документах ОЭСР, начиная с 2007 года, можно было встретить тенденцию к стимулированию добровольного соблюдения за счет упрощения взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами. То есть, подразумевалось, что в случае сокращения издержек соблюдения налогового законодательства за счет цифровизации для налогоплательщиков, повысится уровень добровольного соблюдения. Хотя налогообложение не является добровольным, понятие «добровольное соблюдение» широко использовалось, потому что во многих частях действующей налоговой системы налогоплательщики делают выбор в отношении отчетности, расчета и уплаты налога. Этот выбор касается не только соблюдения или несоблюдения, но также охватывает выбор в отношении усилий, предпринятых для того, чтобы все сделать правильно, относительно ведения документации, уделения времени правильному заполнению форм, устранению любого непонимания и удовлетворения требования к отчетности и срокам.

Однако, в настоящее время в документе ОЭСР «Налоговое администрирование 3.0» добровольное соблюдение уже представлено как структурное ограничение системы налогового администрирования, которое может привести к постоянным проблемам соответствия налоговым требованиям и сбора платежей. Несмотря на то, что на современном этапе развития налоговые органы прилагают большие усилия для поддержки добровольного соблюдения требований, в том числе путем разработки новых цифровых услуг, новых каналов связи и разработки подходов, в большей степени ориентированных на налогоплательщиков, там, где остаются варианты соблюдения требований, некоторые из сделанных выборов неизбежно приведут к неуплате значительных сумм налогов, будь то преднамеренно или вследствие совершения ошибок^[3]. Возможно, с этим связано изменение подхода к добровольному соблюдению законодательства в документах ОЭСР. Однако в ряде случаев добровольное соблюдение все же остается актуальным и ряд цифровых решений, направленных на совершенствование взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками, оказывались удачными в части повышения собираемости налогов. Здесь можно привести пример из российской практики нового налогового режима «Налог на профессиональный доход» и мобильного приложения, относящегося непосредственно к данному налоговому режиму. Целью разработки данного налогового режима во многом было выведение микро предпринимателей из тени. В рамках данного налогового режима нет отчетов и деклараций, и чек формируется непосредственно в приложении «Мой налог» (нет необходимости в установке ККТ). Предприниматель, по сути, сам решает какой доход ему указать в приложении. То есть такой режим во многом направлен на честность и добросовестность экономических агентов. Подход, основанный на добровольности соблюдения законодательства здесь в большей степени актуален, чем осуществление контроля, потому что речь идет о микро бизнесе. Осуществление жесткого контроля здесь, как уже не однократно комментировали представители налоговых органов, будет дороже в части издержек.

Хотя цифровизация имеет много преимуществ, она не всегда лишена проблем, которые являются барьерами на пути к цифровой трансформации. Некоторые проблемы носят временный характер, например плохое управление изменениями; над некоторыми можно поработать, например, с идентификацией налогоплательщиков, но такие проблемы, как цифровое исключение, останутся навсегда.

Цифровое исключение означает, что некоторые налогоплательщики из-за неспособности или нежелания не используют цифровые методы для взаимодействия с налоговым органом. Для этого существует множество причин, таких как отсутствие цифровых навыков, недоверие к онлайн-взаимодействию, удаленность от надежной интернет-инфраструктуры, бедность или инвалидность. Многие преимущества преобразованной в цифровую форму налоговой экосистемы будут сведены на нет, если большое количество налогоплательщиков продолжит использовать бумажные, личные, телефонные или другие старые системы для взаимодействия с налоговыми органами. Эти методы стоят значительно дороже в расчете на одного налогоплательщика. Существенная деятельность за пределами цифрового пространства также подрывает точность анализа данных и снижает эффективность налоговых проверок. Многие налоговые органы стремились ускорить внедрение цифровых методов подачи отчетности и платежей, делая их обязательными. Однако для людей, лишенных доступа к цифровым технологиям, такой подход может быть болезненным. Налоговые органы в некоторых странах организовали процесс так, чтобы налогоплательщики платили за помощь в подаче заявления, если они не могут сделать это сами. Это поднимает вопрос о справедливости, например, для заявителей с определенными ограниченными возможностями, которые могут быть не в

состоянии соблюдать требования в цифровой форме не по своей вине. Другие страны сделали электронную подачу заявок необязательной, но предоставили стимулы, такие как более поздние сроки оплаты или скидки, для тех, кто решил ее использовать. Третьи сделали цифровое взаимодействие обязательным, но с исключениями.

Налоговым органам также необходимо рассмотреть разные варианты для разных групп лиц, исключенных из цифровой среды. Те, у кого нет финансовых средств или компьютерных знаний для подачи документов в электронном виде, могут быть поддержаны с помощью стимулов для покупки компьютерного оборудования или курсов цифровых навыков. Налогоплательщиков можно информировать о том, как собираются налоги и на что они тратятся. Это поможет завоевать доверие тех, кто не подает документы в цифровом виде из-за сомнений в налоговой системе. Те, у кого нет надежного доступа в Интернет, могут быть объединены с помощью расширенной сети. Но некоторые причины исключения налогоплательщиков из цифровой среды, такие как инвалидность, означают, что невозможно включить всех налогоплательщиков в одну систему. То есть, не существует полного решения проблемы цифровой изоляции, и потому она остается ключевым барьером для любой программы цифрового развития^[4].

Оценка цифровизации налогового администрирования в России

Выявляя барьеры для цифровизации среди населения России необходимо учитывать региональные особенности. В настоящее время в Российской Федерации 89 субъектов и население каждого из этих регионов по-разному воспринимает современные цифровые технологии. В связи с этим существует даже понятие - цифровой разрыв российских регионов. Под цифровым разрывом регионов понимают дифференциацию различных слоев населения по степени доступности цифровой инфраструктуры и уровню информационной культуры^[5]. Понятие «цифровой разрыв» применительно к российским субъектам существует уже давно. Вместе с тем, процесс цифровизации претерпевает изменения (налоговое администрирование 2.0 принципиально отличается от налогового администрирования 3.0), а значит изменяется и содержание понятия «цифровой разрыв регионов». В настоящее время процесс цифровизации (налоговое администрирование 3.0) отличается от более ранних стадий, тем, что при всей четкости и прозрачности программы цифровизации реализовать ее нелегко, а на немедленный результат рассчитывать не приходится, так как инвестиции в инфраструктурные проекты для расширения онлайн взаимодействия уже не дают быстрый и легко измеряемый эффект как это было раньше. То есть, преодолеть цифровой разрыв теперь намного сложнее. Происходит это потому, что существующий в настоящее время цифровой разрыв российских регионов в большей степени определяется спросом, то есть потребностями и запросами населения субъектов Российской Федерации, чем предложением, которое подразумевает услуги и сервисы поставщиков и провайдеров. Уровень жизни в российских регионах различается, а потому и потребности в цифровых услугах у населения также отличаются. В связи с этим, налоговым органам, не упуская из виду развитие цифрового предложения (проводя эксперименты, предлагающие потребителям различные модели цифрового взаимодействия, и обеспечивая конкурентоспособность продуктов), необходимо развивать цифровой спрос^[2].

Если цифровое взаимодействие населения, то есть физических лиц, с налоговой службой в настоящее время является полностью добровольным и в увеличении спроса на электронные налоговые сервисы заинтересованы во многом налоговые органы, то требования к организациям более жесткие. Хотя с момента появления электронного документооборота (ЭДО) компании переходили на него добровольно, государство с

каждым годом расширяет перечень организаций, которым ЭДО необходим для работы. Например, начиная с 2022 года электронный документооборот нужно было в обязательном порядке использовать организациям для предоставления бухгалтерской отчетности. У ФНС разработана концепция электронного документооборота (ЭДО), согласно которой до конца 2024 года электронными будут 95 % всех счетов-фактур (без отнесенных к гостайне) в России, а также 70 % транспортных и товарных накладных^[6].

Имея данные об информационном обществе в Российской Федерации, можно проанализировать проблему цифрового исключения населения. Например, определив, какие регионы страны являются наиболее близкими по уровню цифрового развития с тем, чтобы выявить барьеры для внедрения новых технологий, в том числе такой как цифровое исключение. Рассмотрим для этого три набора данных (за 2019 год) по использованию цифровых технологий населением и организациями:

- население, взаимодействующее с органами государственной власти и местного самоуправления, по способам взаимодействия в субъектах Российской Федерации;
- факторы, сдерживающие использование сети Интернет населением, в субъектах Российской Федерации;
- организации, использующие технологии электронного обмена данными и технологии автоматической идентификации объектов (RFID), в субъектах Российской Федерации^[7].

Можно осуществить кластеризацию субъектов методом k-средних. Кластеризация будет проводиться для двух наборов данных:

- население, взаимодействующее с органами государственной власти и местного самоуправления, по способам взаимодействия в субъектах Российской Федерации;
- организации, использующие технологии электронного обмена данными и технологии автоматической идентификации объектов (RFID), в субъектах Российской Федерации.

У набора данных «факторы, сдерживающие использование сети Интернет населением, в субъектах Российской Федерации» много пропусков, поэтому проведение кластеризации не имеет смысла.

Вначале необходимо выполнить нормализацию данных. Вычитаем из каждого признака среднее и делим на s , где s – стандартное отклонение признака.

$$Z = \frac{X_i - X_{\text{ср}}}{s},$$

Используя метод локтя, определим сколько кластеров необходимо взять. В двух случаях кластеров получается три.

В наборе данных «Население, взаимодействующее с органами государственной власти и местного самоуправления, по способам взаимодействия в субъектах Российской Федерации» кластеризация была проведена по двум признакам (взаимодействие через интернет не рассматривалось при создании кластеров):

- личное посещение;
- посещение МФЦ.

В результате в один из трех кластеров вошло только четыре субъекта Российской Федерации – те, в которых значения двух показателей наиболее высокие: Курская

область, Курганская область, Ямало-Ненецкий автономный округ и Республика Алтай. То есть, это те регионы, где население в основном решает свои вопросы через посещения государственных органов и МФЦ.

Можно рассмотреть во втором наборе данных причины того, почему население в этих четырех регионах в значительно меньшей степени использует интернет по сравнению с другими субъектами Российской Федерации. В Ямало-Ненецком автономном округе это отсутствие необходимости (нежелание пользоваться, нет интереса), а также недостаток навыков для работы в сети Интернет и высокие затраты на подключение к сети Интернет. В Курганской области и Республике Алтай в основном причиной является отсутствие необходимости (нежелание пользоваться, нет интереса). В Курской области в качестве барьера использования сети интернет можно назвать отсутствие необходимости (нежелание пользоваться, нет интереса) и недостаток навыков для работы в сети Интернет.

Таким образом, можно видеть, что основной причиной, по которой население не использует Интернет согласно данным Росстата, является отсутствие необходимости, куда также входит нежелание пользоваться и отсутствие интереса у населения. Стоит заметить, что это лишь общая картина, и нужно исследовать каждый из перечисленных четырех регионов в отдельности для того, чтобы понять, почему именно в этих субъектах населению проще решать свои задачи в рамках взаимодействия с органами государственной власти не через интернет, а посредством личных посещений.

В наборе данных «Организации, использующие технологии электронного обмена данными и технологии автоматической идентификации объектов (RFID), в субъектах Российской Федерации» были выделены следующие признаки, по которым проводилась кластеризация:

- электронный обмен данными между своими и внешними информационными системами;
- технологии автоматической идентификации объектов (RFID).

Технология автоматической идентификации объектов (RFID) востребована там, где требуется контроль при перемещении объектов. Например, на производстве (учет сырья), на складе (защита от воровства и хищений продукции), в розничных продажах (отслеживание товара на этапах от производителя до прилавка) или в библиотеке (выдача книг, предотвращение хищений).

Здесь также получилось три кластера. В кластер, где два признака имеют наименьшее значение вошли девять субъектов Российской Федерации: Тверская область, Ненецкий автономный округ, Республика Калмыкия, Республика Дагестан, Кабардино-Балкарская Республика, Республика Северная Осетия – Алания, Чеченская Республика, Курганская область, Республика Саха (Якутия). То есть, в отношении организаций на проблему цифрового исключения в сфере налогового администрирования стоит обратить внимание в этих девяти субъектах.

Идеальным вариантом работы налоговой системы является такой, когда все вопросы решаются через цифровую среду, даже возникающие проблемы с самими онлайн каналами взаимодействия при сдаче отчетности или уплате налогов у физических лиц и организаций. Существующий мировой опыт свидетельствует, что налоговым органам также необходимо проводить мониторинг проблем налогоплательщиков на специализированных форумах или в социальных сетях. Действительно, налогоплательщики с большей вероятностью постараются решить проблему, не

обращаясь в налоговые органы, спрашивая совет по возникшему у них затруднению в интернет пространстве. Анализ подобных сообщений налоговой службой может помочь решить проблему сразу большому количеству числу налогоплательщиков. Современные инструменты работы с большими данными позволяют проводить такой анализ. Здесь можно на упрощенном примере кратко проиллюстрировать каким образом его можно осуществлять. Речь пойдет о семантическом анализе текста, который предварительно был взят с помощью инструментов python и его библиотек с одного из налоговых форумов, где осуществляется обсуждение налоговых проблем. Для примера были взяты с сайта темы сообщений с последних 10 вкладок (200 сообщений). Далее была осуществлена обработка текста полученных с форума тем сообщений:

- приводим весь текст к нижнему регистру;
- удаляем служебные символы (пунктуация, пробелы, разрывы строк и т.д.);
- удаляем стоп-слова (союзы, предлоги, остальные семантически не значимые слова)
- приводим все слова к нормальной форме (лемматизация)

В итоге получим фразу «6 ндфл полугодие» вместо «6-НДФЛ за полугодие». Можно видеть, что после обработки текста сообщения все слова приведены к нижнему регистру, а также отсутствует дефис и предлог. Можно привести еще одно сообщение, чтобы увидеть пример лемматизации. Так, получаем «отпуск уход ребёнок 1 5 год» вместо «отпуск по уходу за ребенком до 1,5 лет». Далее преобразуем все сообщения в вектора TF-IDF и проведем кластеризацию сообщений методом k-средних. В итоге все сообщения по темам на форуме разделились на три группы. В первые две группы вошли сообщения, относящиеся к обсуждению НДФЛ, во вторую группу - сообщения по теме НДС, а в третью – все остальные сообщения. Из чего можно сделать вывод, что наиболее значимыми темами для налогоплательщиков являются: НДФЛ и НДС. Выявив наиболее сложные темы, далее можно продолжить подобный анализ уже непосредственно внутри этих тем, что поможет определить реальные проблемы, с которыми сталкиваются организации в части НДФЛ и НДС.

О настоящем этапе цифровизации налогового администрирования в России можно сказать следующее. Физические лица и организации уже достаточно сильно вовлечены в цифровую налоговую среду. С уверенностью можно сказать, что цифровизация налогового администрирования в России имеет уже много составляющих этапа 3.0. ФНС России предлагает обширный список различных цифровых сервисов на своем официальном сайте: личные кабинеты, меры поддержки, регистрация бизнеса, сведения из реестров, налоговые калькуляторы, налоговый учет, электронный документооборот, международное налогообложение, программные средства, справочная информация, обратная связь ^[8]. Большинство представленных на сайте ФНС России электронных сервисов представлены также в удобных мобильных приложениях как для физических лиц, так и предпринимателей. В связи с этим интересным было бы сделать расчеты, чтобы узнать, есть ли смысл от осуществляемых мер цифровизации в части повышения доходов бюджета.

Эффект от цифровизации налогового администрирования можно проверить с помощью статистических тестов. Для этого в программе FIRA PRO отберем крупные (7000 организаций) и средние компании (12000 организаций) и проведем тесты, чтобы сравнить объем собранных налогов за два до ковидных года 2018 и 2019. Непосредственно для статистических расчетов использовался Python и его необходимые библиотеки (Pandas, Numpy, SciPy). Почему осуществляется сравнение именно этих

налоговых периодов? В эти годы активно вводились в эксплуатацию онлайн-ККТ. Причем в 2019 году список компаний, для которых использование онлайн касс стало необходимостью был существенно расширен по сравнению с 2018 годом. Очевидно, что здесь будет допущение о том, что остальные факторы, не относящиеся к цифровизации налогового администрирования, не принимаются во внимание. Однако, если рассмотреть СМИ за тот период времени, то основной повесткой было именно внедрение онлайн касс и все остальные факторы, влияющие на повышение собираемости налогов, оставались малозначительными. В 2019 году онлайн ККТ были введены для всей сферы услуг, включая организации и индивидуальных предпринимателей, находящихся как на основной, так и на упрощенной системе налогообложения. Микро предпринимателей цифровые нововведения также коснулись в 2019 году в части введения нового экспериментального налогового режима «Налог на профессиональный доход». Однако переход на данный режим и выход из тени было делом добровольным, а потому здесь будут рассматриваться средние и крупные предприятия. По этим компаниям значительно проще было собрать статистические данные. Итак, вначале рассмотрим имеет ли место статистический эффект в двух выборках – уплаченный компаниями НДС в 2019 и 2018 годах. Сначала проведем расчет для средних компаний. Применять имеет смысл тест Манна-Уитни, так как распределение не является нормальным, что показал тест Шапиро. Расчеты показали, что нулевая гипотеза отвергается. Статистически значимый эффект имеет место ($p\text{-value} = 0,000$). То есть, выборки не равны и в 2019 году НДС был собран в большем объеме по сравнению с 2018 годом, о чем нам говорят медианные значения двух выборок. Ту же самую процедуру проводим для крупных предприятий и получаем отсутствие статистически значимого эффекта ($p\text{-value} = 0,071$). Это можно объяснить тем, что для крупных компаний имеют место другие способы вовлечения в цифровое взаимодействие с налоговыми органами. Например, налоговый мониторинг. Процедуры в 2018 и 2019 годах в рамках цифровизации налогового администрирования налоговыми органами проводились в основном для средних и малых предприятий в сфере услуг. В случае с налогом на прибыль получился тот же результат. Для средних предприятий эффект есть ($p\text{-value} = 0,004$, то есть нулевая гипотеза теста Манна-Уитни отвергается, выборки различаются), для крупных отсутствует ($p\text{-value} = 0,131$, то есть нулевая гипотеза теста не отвергается).

Таким образом, в рамках исследования были получены следующие результаты:

1. Определены наиболее близкие по уровню цифрового развития регионы страны и барьеры для внедрения новых технологий. К регионам, где население пользуется в основном традиционными каналами коммуникаций с налоговыми органами можно отнести следующие: Курская область, Курганская область, Ямало-Ненецкий автономный округ и Республика Алтай. Основным препятствием для этих четырех субъектов Российской Федерации для использования физическими лицами цифровых технологий является отсутствие необходимости (нежелание пользоваться, нет интереса). Второй по значимости - недостаток навыков для работы в сети Интернет, а для Ямало-Ненецкого автономного округа высокие затраты на подключение к сети Интернет. Вообще для понимания возникновения барьеров развития цифровой среды требуются более детальные исследования, так как у подавляющего числа регионов России, за одним лишь исключением (Ханты-Мансийский автономный округ – Югра) преобладающим фактором является отсутствие необходимости (нежелание пользоваться, нет интереса). Но ведь существует большая разница между отсутствием необходимости и отсутствием интереса. К сожалению, существующий мониторинг цифровой среды в России не учитывает этих деталей.

К регионам, где организации в меньшей степени вовлечены в цифровые технологии электронного документооборота можно отнести следующие девять: Тверская область, Ненецкий автономный округ, Республика Калмыкия, Республика Дагестан, Кабардино-Балкарская Республика, Республика Северная Осетия – Алания, Чеченская Республика, Курганская область, Республика Саха (Якутия).

2. Посредством проведения семантического анализа текстов сообщений одного из налоговых форумов были выявлены наиболее обсуждаемые темы (НДФЛ и НДС) налогоплательщиков в интернет-среде.

3. Показаны результаты цифровизации налогового администрирования для повышения собираемости налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации. Были проведены статистические тесты для крупных (7000 организаций) и средних компаний (12000 организаций), чтобы сравнить объем собранных налогов (налог на прибыль и НДС) за 2018 и 2019 гг. Для крупных компаний тест не показал разницу в двух выборках, а в случае со средними статистический эффект имел место. Средние компании уплатили в 2019 году больше налогов, чем в 2018.

[1] Launching a Digital Tax Administration Transformation: What You Need to Know / Asian Development Bank: <https://www.adb.org/publications/digital-tax-administration-transformation>

[2] Launching a Digital Tax Administration Transformation: What You Need to Know / Asian Development Bank: <https://www.adb.org/publications/digital-tax-administration-transformation>, Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration / OECD:

<https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.pdf>

[3] Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration / OECD:

<https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.pdf>

[4] Digitalisation of Tax: International Perspectives / ICAEW: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/technology/thought-leadership/digitalisation-of-tax.ashx>

[5] Ратнер С.В. Цифровой разрыв регионов России как угроза социально-экономическому развитию. Страны // Угрозы и безопасность 39(180) 2012

[6] Когда ЭДО станет обязательным / Контур Диадок: https://kontur.ru/diadoc/spravka/25112-kogda_edo_stanet_obyazatelnyy#header_25112_1, Концепция развития электронного документооборота в хозяйственной деятельности / ФНС России: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/el_doc/el_bus_entities/ [7] Информационное общество в Российской Федерации / Росстат:

<https://rosstat.gov.ru/folder/210/document/13251>

[8] Все сервисы / ФНС России: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/el_usl/

Библиография

1. Анисимова, А.А. Качество налогового администрирования в условиях цифровизации

экономики: мировой опыт/А.А.Анисимова // Финансы и кредит. – 2019. – Т. 25. – № 11 (791). – С. 2508-2520.

2. Ратнер С.В. Цифровой разрыв регионов России как угроза социально-экономическому развитию. Страны // Угрозы и безопасность 39(180), 201.

Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Предметом исследования в рецензируемой статье выступает налоговое администрирование в современных условиях цифровизации налоговой сферы.

Методология исследования базируется на анализе данных, применении методов кластеризации, k-средних, нормализации данных, метода локтя и других приемов для изучения способов взаимодействия населения с органами государственной власти и местного самоуправления в субъектах Российской Федерации, включая налоговые отношения, использована компьютерная программа FIRA PRO, а также необходимые открытые библиотеки: Pandas, Numpy, SciPy.

Актуальность работы авторы связывают быстрыми темпами расширения применения цифровых технологий в налоговом администрировании в Российской Федерации.

Научная новизна рецензируемого исследования состоит в выявлении кластеров регионов по уровню цифрового развития и барьеров для внедрения цифровых технологий.

Структурно в статье выделены следующие разделы: Введение, Развитие цифрового взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами в мире, Оценка цифровизации налогового администрирования в России, Библиография.

Во введении обоснована актуальность исследования, сформулированы его цель и задачи. Далее рассмотрены изменения, происшедшие в мире за последнее десятилетие при взаимодействии с налогоплательщиками, версии цифровой трансформации налогового администрирования в соответствии с документами международной организации экономического сотрудничества и развития. Авторы отмечают, что физические лица и организации в нашей стране уже достаточно сильно вовлечены в цифровую налоговую среду. В статье анализируется цифровой разрыв российских регионов, под которым понимается дифференциации различных слоев населения по степени доступности цифровой инфраструктуры и уровню информационной культуры. Выделены регионы, где население пользуется в основном традиционными каналами коммуникаций с налоговыми органами, а также регионы, в которых организации в меньшей степени вовлечены в цифровые технологии электронного документооборота. Несмотря на небесспорность интерпретации полученных результатов моделирования, заслуживает внимания предпринятая авторами попытка «сделать расчеты, чтобы узнать, есть ли смысл от осуществляемых мер цифровизации в части повышения доходов бюджета», а также проведенные с применением статистических приемов измерение эффекта от цифровизации налогового администрирования и выявление наиболее обсуждаемых налогоплательщиками тем в интернет-среде.

Библиографический список включает 2 источника, кроме этого несколько источников приведены в конце статьи, но почему-то размещены перед разделом «Библиография».

Из резервов улучшения представленных материалов следует отметить необходимость оформления формул в соответствии с требованиями, а также списка литературы. Кроме этого целесообразно озаглавить заключительную часть статьи в виде заключения или выводов и предложений.

Рецензируемый материал соответствует направлению журнала «Налоги и налогообложение», может вызвать интерес у читателей, может быть рекомендован к опубликованию с учетом высказанных замечаний с целью улучшения оформления представленных материалов.

Англоязычные метаданные

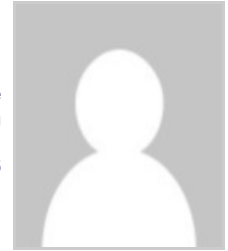
Theoretical and legal approaches to determining the essence of circumstances to be proved in the tax process.

Orlova Natalia

Postgraduate Student of the Department of International and Public Law of the Faculty of Law in Financial University under the Government of the Russian Federation (Financial university), Interdistrict Inspectorate of the Federal Tax Service of the Russian Federation No. 17 for the Moscow Region

140000, Russia, Mbscow region, Lyubertsy, Kotelnicheskaya str., 6

✉ natali__orlova@mail.ru



Abstract. The law enforcement activity of the tax authorities is inextricably linked with the establishment of the actual circumstances that serve as the basis for the correct qualification of an action or inaction that has signs of a tax offense, as well as for the adoption of individual law enforcement acts.

Identification of circumstances is carried out both in the course of applying measures for the enforcement of debt collection, in the course of tax audits and holding taxpayers accountable. Circumstances to be established and proven allow establishing legally significant conditions for the application of the rule of law.

Consequently, the legality and validity of a law enforcement act depends on the completeness of the establishment of the actual circumstances provided for by the legislation on taxes and fees. As a result of the study, the author concluded that there are significant differences between the circumstances to be proved in the tax process.

Thus, the circumstances to be proven during a tax audit are directly related to the economic activity of the taxpayer, are events in his economic life, and the circumstances related to the provision of tax control and the enforcement of taxes (fees, contributions) are of a procedural nature. The distinction between the circumstances to be proved in the tax process is of scientific importance and contributes to further research in the field of proving tax offenses. The practical significance of the findings is confirmed by the possibility of their use in the law enforcement activities of the tax authorities.

Keywords: tax procedural rules, legislation on taxes, proof process, proof, tax process, legal facts, evidentiary facts, burden of proof, actual circumstances, circumstances

References (transliterated)

1. Berezin M.Yu. Strukturnye elementy nalogovogo protsessa // Probely v rossiiskom zakonodatel'stve. 2020. № 3. S. 74-78.
2. Vinnitskii, D.V. Rossiiskoe nalogovoe pravo: Problemy teorii i praktiki / D.V. Vinnitskii. SPb: Yuridicheskii tsentr Press. 2003.
3. Gudimov V.I. Nalogovyi protsess // Finansovoe pravo. 2003. № 5. S. 23-27 M.
4. Karaseva M.V. Byudzhetnoe i nalogovoe pravo: Politicheskii aspekt / M.V. Sentsova (Karaseva). M.: Yurist". 2005.
5. Kozyrin, A.N., Kinsburskaya, V.A., Reut, A.V., Semencha, O.Yu. Nalogovyi protsess / A.N. Kozyrin. M.: TsPPI. 2007.
6. Mel'nikov Yu.I. Priroda i sodержanie norm protsessual'nogo prava v sotsialisticheskom obshchestve / Yu.I. Mel'nikov. Yaroslavl': Yarosl. gos. un-t. 1976.
7. Saprykina I.A. Ponyatie i znachenie protsessual'nykh norm nalogovogo prava // Vestnik

Voronezhskogo gosudarstvennogo universiteta. 2007. № 2. S. 239-253.

8. Sardaeva, O.G. Ustanovlenie fakticheskikh obstoystel'stv dela kak osnova kvalifikatsii yuridicheskogo znachimogo povedeniya / Sardaeva O.G. Saratov: Saratovskaya gosudarstvennaya yuridicheskaya akademiya. 2013.
9. Tsindeliani, I.A. Nalogovoe pravo / I.A. Tsindeliani. M.: Prospekt. 2019.
10. Cherdantsev, A.F. Logiko-yazykovye fenomeny v yurisprudentsii / A.F. Cherdantsev. M.: Norma, Infra-M. 2012.

Improvement of the Method of Carrying out Tax Audit of the Declaration on the Individual Income Tax in which the Deduction for the Education of Children is Declared

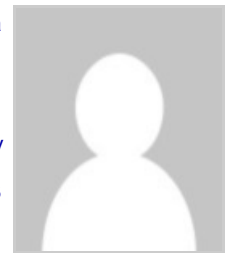
Shemyakina Marina Sergeevna

PhD in Economics

Associate Professor, Department of Accounting, Taxes and Economic Security, Volga State Technological University

424000, Russia, Yoshkar-Ola, Lenin Square, 3

✉ sh.marina.s@gmail.com



Abstract. The subject of the study is the economic and tax relations that arise in the process of tax control of declarations in the form 3-NDFL. The aim of the study is to develop theoretical provisions in terms of improving the tax control of personal income tax based on changes to the form of a tax return and the development of methodological tools for a desk tax audit using cloud technologies.

To achieve this goal, the following tasks are defined in the work: to identify the problems of a desk tax audit of declarations in the form of 3-NDFL, in which a deduction for the education of children is declared; develop new control ratios to automate the verification process. The scientific novelty of the study lies in the improved method of in-house tax audit of the tax return on personal income tax, in which the deduction for children's education is declared, based on cloud technologies and taking into account the total amount of the social tax deduction under code 321 in the context of SNILS, reflected in the developed form of the card calculation of deductions. The introduction of this mechanism into the practical activities of the tax authorities optimizes and reduces the complexity of business processes, increases the efficiency of control functions and tax administration in general, and also corresponds to the implementation of the measures specified in clause 2.2 Strategic map of the Federal Tax Service of Russia for 2020-2024.

Keywords: improvement of tax control, unified Federal Data Storage, fns strategic map, digitalization, social deduction, personal income tax, tax declaration, tax audit of the declaration, tax control, tax administration

References (transliterated)

1. Poslanie prezidenta Rossii Federal'nomu sobraniyu [Elektronnyi resurs]. Rezhim dostupa: URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/70565>
2. Otchetnost' FNS Rossii po forme 1-DDK [Elektronnyi resurs]. Rezhim dostupa: URL: https://www.nalog.gov.ru/rn12/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (data obrashcheniya 01.03.2023)
3. Kudryashova E.A. Na chto obrashchayut vnimanie nalogovye organy pri kameral'noi

- nalogovoi proverke rascheta 6-NDFL // Nalogovaya politika i praktika. 2019. № 3 (195). S. 45-48.
4. Shcherbakova N.V. Osobennosti organizatsiya provedeniya nalogovymi organami kontrol'nykh meropriyatii v otnoshenii naloga na dokhody fizicheskikh lits // Novyi universitet. Seriya: Ekonomika i pravo. 2015. № 5 (51). S. 46-49.
 5. Seryakova S.P., Guidya E.K. Administrirovanie naloga na dokhody fizicheskikh lits: praktika, problemy i perspektivy // Vlast' i upravlenie na Vostoke Rossii. 2013 № 4 (65). S. 88-93.
 6. Lakunina M. A. Sovershenstvovanie mekhanizma nalogovogo administrirovaniya naloga na dokhody fizicheskikh lits, uderzhivaemogo nalogovymi agentami: dis. – Vserossiiskaya gosudarstvennaya akademiya Ministerstva finansov Rossiiskoi Federatsii, 2012.
 7. Kalabin Yu.V., Lapaeva A.N. Sdacha zhil'ya vnaem: problemy kontrolya NDFL // Nalogovaya politika i praktika. 2009. № 12. S. 10-13.
 8. Solodimova T.Yu. Modernizatsiya mer nalogovogo kontrolya v otnoshenii fizicheskikh lits, uklonyayushchikhsya ot deklarirovaniya svoikh dokhodov//Aktual'nye voprosy nalogovogo administrirovaniya v kontekste sovremennykh tendentsii professional'nogo razvitiya gosudarstvennykh grazhdanskikh sluzhashchikh. Materialy nauchno-prakticheskoi konferentsii. 2021. S. 235-237.
 9. Shemyakina M.S. Ekonomicheskaya bezopasnost' gosudarstva-sub'ekta ipotechnogo klastera v usloviyakh rosta sdelok s nedofinansirovaniem // Ekonomicheskie nauki. 2022. № 215. – S. 80-84.
 10. Ofitsial'nyi sait FNS Rossii. [Elektronnyi resurs]. Rezhim dostupa: URL: https://www.nalog.gov.ru/rn12/taxation/taxes/ndfl/nalog_vichet/soc_nv/soc_nv_ob/ (data obrashcheniya 01.03.2023)
 11. Strategicheskaya karta FNS Rossii na 2020-2024 gody [Elektronnyi resurs]. Rezhim dostupa: URL: https://www.nalog.gov.ru/rn12/about_fts/fts/ftsmission/
 12. Goncharenko L.I., Vishnevskaya N.G., Advokatova A.S., Goncharenko M.A. Operativnyi nalogovyi kontrol' kak element administrirovaniya NDS// Innovatsionnoe razvitie ekonomiki. 2019. № 6 (54). S. 159-166.
 13. Labunets Yu.E., Maiburov I.A. Nalogovyi kontrol' vozmeshcheniya nds v rossii i skandinavskikh stranakh na primere otraslei lesopromyshlennogo kompleksa // Vestnik Tyumenskogo gosudarstvennogo universiteta. Sotsial'no-ekonomicheskie i pravovye issledovaniya. 2020. T. 6. № 2. S. 168-192.
 14. Nesterov G.G. Nalogovyi kontrol': ucheb. posobie / G.G. Nesterov, N.A. Poponova, A.V. Terzidi. 2-e izd., pererab. i dop. – M.: Eksmo, 2009. – 384 s. – ISBN 978-5-699-27163-4.
 15. Mishustin M.V. Informatsionno-tehnologicheskie osnovy gosudarstvennogo nalogovogo administrirovaniya v Rossii: Monografiya. M. : YuNITI, 2005. – 252 s. – ISBN 5-23800839-2.
 16. Chaikovskaya N.V. Teoriya i metodologiya realizatsii nalogovoi politiki gosudarstva v oblasti nalogovogo kontrolya: avtoref. dis...d-ra. ekonom. nauk: 08.00.10//N.V.Chaikovskaya. – Orel, 2012. 48 s.
 17. Nalogovaya bezopasnost': monografiya dlya magistrrov vuzov, obuchayushchikhsya po napravleniyu podgotovki «Ekonomika», «Yurisprudentsiya»; pod red. O.A. Mironovoi. – M.: YuNITI-DANA: Zakon i pravo, 2017. – 463 s.
 18. Ukaz Prezidenta RF ot 21.07.2020 № 474 "O natsional'nykh tselyakh razvitiya Rossiiskoi Federatsii na period do 2030 goda". Ofitsial'nyi internet-portal pravovoi

informatsii <http://www.pravo.gov.ru>, 21.07.2020, "Rossiiskaya gazeta", № 159.
22.07.2020, "Sobranie zakonodatel'stva RF", 27.07.2020. № 30. S. 4884.

Forecasting the tax burden of agricultural enterprises by machine learning methods

Kharitonova Anna Evgen'evna

PhD in Economics

Associate Professor, Department of Taxes and Tax Administration, Financial University

127083, Russia, Moscow, Moscow, Verkhnyaya Maslovka str., 15

✉ kharitonova.ae@yandex.ru



Abstract. The article analyzes the data of a set of agricultural enterprises and builds machine learning models to predict the tax burden. The subject of this study is a system of statistical indicators of agricultural enterprises that characterize the level of tax burden. The purpose of the study is to predict the tax burden using machine learning methods. The introduction of modern artificial intelligence tools is an integral and inevitable process in all spheres, including in the tax environment. Machine learning methods were used to build models: regression analysis, decision tree, random forest, gradient boosting. Models of forecasting the tax burden depending on a set of factors were built. The high quality of tax burden forecasting models will make it possible to more accurately assess the financial condition of enterprises, calculate profitability, predict profitability and make informed investment management decisions. As a result of forecasting the tax burden, the gradient boosting machine learning model turned out to have the best quality. In general, the model allows you to predict the tax burden better than traditional econometric models and make high-quality forecasts. The introduction of modern forecasting tools based on artificial intelligence methods will allow obtaining highly accurate forecasts with minimal time, which will increase the efficiency of enterprises and the level of production.

Keywords: regression models, gradient boosting, random forest, decision tree, machine learning methods, financial management, tax management, tax forecasting, tax planning, tax burden

References (transliterated)

1. Tikhonova, A. V. Nalogovaya nagruzka i inye motivy zakonoposlushnogo povedeniya fizicheskikh lits // *Ekonomika. Nalogi. Pravo.* – 2021. – T. 14, № 2. – S. 169-178.
2. Medyukha, E. V. Vliyaniye nalogovoi nagruzki na finansovo-khozyaistvennyuyu deyatel'nost' predpriyatiya / E. V. Medyukha, E. V. Artyushenko // *Vektor ekonomiki.* – 2019. – № 10(40). – S. 14.
3. Nalogi i nalogovaya sistema Rossiiskoi Federatsii / Goncharenko L.I., Advokatova A.S., Goncharenko A.E., Zvereva T.V., Karpova G.N., Kashirina M.V., Lipatova I.V., Malkova Yu.V., Mandroshchenko O.V., Mel'nikova N.P., Migashkina E.S., Pinskaya M.R., P'yanova M.V., Savina O.N., Smirnov D.A., Smirnova E.E., Tikhonova A.V., Yushkova O.O. *Uchebnyk / Ser. 76 Vysshee obrazovanie. (3-e izd., per. i dop)* Moskva, 2023.
4. Wu X., Kumar V., Quinlan R., Ghosh J., Yang Q. Motoda H., Mclachlan G., Ng S.K.A., Liu B., Yu P., Zhou Z.-H., Steinbach M., Hand D., Steinberg D. Top 10 algorithms in data mining. *Knowledge and Information Systems.* – 2008. – Vol. 14. – pp. 1–37.
5. Nasteski, Vladimir. An overview of the supervised machine learning methods.

- Horizons.B. – 2017. – Volume 4. – P. 51-62.
6. Cravnenie klassicheskikh regressionnykh modelei s modelyami, postroennymi s pomoshch'yu prodvinutykh metodov mashinnogo obucheniya / Shatrov A.V., Pashchenko D.E. // Advanced Science. 2019. № 1 (12). S. 24-28.
 7. Biau, G. Analysis of a Random Forests Model / G. Biau // Journal of Machine Learning Research. – 2012. – Vol. 13. – P. 1063–1095.
 8. Modeli mashinnogo obucheniya v zadache prognozirovaniya prirodno-resursnogo potentsiala permskogo kraja / Kopoteva A.V., Maksimov A.A., Sirotina N.A. // Vestnik Yuzhno-Ural'skogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Komp'yuternye tekhnologii, upravlenie, radioelektronika. – 2021. – T. 21. – № 4. – S. 126-136.
 9. Polukhina I.V. Analiz riskov i vnutrikhozyaistvennykh rezervov ustoichivogo razvitiya organizatsii v usloviyakh bespretsedentnykh ekonomicheskikh ogranichenii i novykh realiyakh konkurentsii // Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya. – 2022. – № 5 (149). – С. 125-142.
 10. Prognozirovanie vliyaniya antisanktsionnykh mer ekonomicheskoi politiki na ekonomiku regiona / Treshchevskii Yu.I., Kosobutskaya A.Yu., Opoikova E.A. // Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya. – 2022. – № 8 (152). – S. 8-25.
 11. Zueva T.I. Primenenie metoda ekspertnykh otsenok pri prognozirovanii pokazatelei innovatsionnogo potentsiala predpriyatiya // Moskovskii ekonomicheskii zhurnal. – 2020. – № 6. – S. 82.
 12. Prognozirovanie finansovykh rezul'tatov na osnove statisticheskikh metodov / Khramtsova T.G., Khramtsova O.O. // Transportnoe delo Rossii. – 2021. – № 3. – S. 12-15.
 13. Prognozirovanie nalogovykh dokhodov byudzheta sub"ekta Rossiiskoi Federatsii s ispol'zovaniem korrelyatsionno-regressionnogo analiza / Kostina Z.A., Mashentseva G.A. // Sibirskaya finansovaya shkola. – 2019. – № 5 (136). – S. 144-147.
 14. Primenenie korrelyatsionno-regressionnogo analiza v prognozirovanii nalogovykh postuplenii Ryazanskoi oblasti / Kuzina E.I. // Vestnik Volzhskogo universiteta im. V.N. Tatishcheva. 2021. T. 2. № 3 (48). S. 133-142.
 15. Statisticheskie metody nalogovogo prognozirovaniya v usloviyakh neopredelennosti vneshnei sredy / Yablokov D.Yu. // Problemy ekonomiki i upravleniya v trgovle i promyshlennosti. – 2015. – № 2 (10). – S. 42-47.
 16. Prognozirovaniya bankrotstva predpriyatii s ispol'zovaniem iskusstvennogo intellekta / Apatova N.V., Popov V.B. // Nauchnyi vestnik: finansy, banki, investitsii. – 2020. – № 2 (51). – S. 113-120.
 17. Ispol'zovanie mashinnogo obucheniya v finansovom prognozirovanii v bankakh / Vinogradov A.S. // Aktual'nye voprosy sovremennoi ekonomiki. – 2022. – № 5. – S. 705-710.
 18. Otsenka i analiz riska bankrotstva s ispol'zovaniem decision tree modeli mashinnogo obucheniya / Ivan'kova S.S. // Interaktivnaya nauka. – 2022. – № 2 (67). – S. 44-46.
 19. Iskusstvennyi intellekt i neirosetevye tekhnologii v tsifrovoi platforme proryvnogo razvitiya rossiiskogo APK / Ilyshev A.P., Tolmachev O.M. // Ekonomika i sotsium: sovremennye modeli razvitiya. – 2019. – T. 9. № 4 (26). – S. 492-507.
 20. Forecasting the production of gross output in agricultural sector of the ryazan oblast / Khudyakova E., Nikanorov M., Bystrenina I., Cherevatova T., Sycheva I. // Estudios de Economía Aplicada. – 2021. – T. 39. – № 6.
 21. Problemy analiza i prognozirovaniya urovnya tekhnicheskoi osnashchennosti

sel'skokhozyaistvennykh predpriyatii (na primere Ryazanskoi oblasti) / Khudyakova E.V., Nikanorov M.S., Butyrin V.V. // Bukhuchet v sel'skom khozyaistve. – 2021. – № 2. – S. 69-77.

Economic effects of changes in VAT rates in Russia

Tikhonova Anna Vital'evna

PhD in Economics

Associate Professor, Leading Researcher, Department of Taxes and Tax Administration, Financial University

127083, Russia, Moscow, Verkhnyaya Maslovka str., 15, room 507

✉ samozvanka_89@bk.ru



Zas'ko Vadim Nikolaevich

Doctor of Economics

Dean of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University

15 Verkhnyaya Maslovka str., Moscow, 127083, Russia

✉ VNZasko@fa.ru



Abstract. The subject of the study is the effects of reforming the value added tax. In particular, the authors analyze the economic consequences of an increase in the VAT rate from 18 to 20% in 2020. The following effects are assessed: inflationary, consumer, investment and budgetary. The results are compared with the conclusions obtained earlier by domestic and foreign scientists on the example of developed and developing countries of the world. As research methods, analysis and synthesis, tabular and graphical methods of data visualization, analysis of time series, comparison method, structural and trend analyzes are used. The study contains a number of methodological limitations, which are also consecrated in the work. A special contribution of the authors to the study of the topic is the expansion of the zones of influence of indirect taxation on business and the population. In particular, the authors conclude that despite the presence of a number of negative effects of the increase in the VAT rate for business, nevertheless, such negative effects are most pronounced in relation to the population. They consist in accelerating inflation and reducing consumption in the short term. At the same time, the hypothesis of a significant impact of the VAT rate on investment processes is refuted, which is substantiated by an analysis of the indicators of the investment activity of economic entities in Russia.

Keywords: indirect taxes, tax regulation, tax effects, tax fairness, tax neutrality, the tax burden, VAT reform, consumption, VAT, tax

References (transliterated)

1. Benedek D., Mooij R., Wingender Ph. Estimating VAT Pass Through // IMF Working Papers. 2015. No. 15(1). DOI: 10.5089/9781513586359.001.
2. Kosonen T. More and cheaper haircuts after VAT cut? On the efficiency and incidence of service sector consumption taxes // Journal of Public Economics. 2015. No. 131(C). Pp. 87-100.
3. Batista Politi R., Enlinson M. Adlvalorem tax incidence and afterltax price adjustments: evidence from Brazilian basic basket food // Canadian Journal of Economics/Revue canadienne d'économie, John Wiley & Sons. 2011. No. 44(4). Pp. 1438-1470.

4. Kalinin A. O vozdeistvii uvelicheniya stavki NDS na uroven' tsen // Obshchestvo i ekonomika. 2019. № 9. S. 95-103.
5. Calderón M., Cortés J., Pérez J., Salcedo A. Disentangling the Effects of Large Minimum Wage and VAT Changes on Prices: Evidence from Mexico // Labour Economics. 2023. No. 80. 10229. <https://doi.org/10.1016/j.labeco.2022.102294>.
6. Grigor'eva E.A. Posledstviya uvelicheniya stavki NDS dlya sotsial'no-ekonomicheskogo razvitiya gosudarstva // Azimut nauchnykh issledovaniy: ekonomika i upravlenie. 2020. T. 9. № 2 (31). S. 140-142.
7. Mel'nikova N.P. Klyuchevye napravleniya sozdaniya "umnoi" nalogovoi sistemy i riski ikh prakticheskoi realizatsii // Nauchnye trudy Vol'nogo ekonomicheskogo obshchestva Rossii. 2018. T. 209. № 1. S. 69-74.
8. Aportela, F., Werner, A. La Reforma al Impuesto al Valor Agregado de 1995: Efecto Inflacionario, Incidencia y Elasticidades Relativas // Working paper 2002-01 Banco de México. 2002.
9. Mariscal R., Werner A. The price and welfare effects of the value-added tax: Evidence from Mexico // IMF Working Paper WP/18/240, International Monetary Fund. 2018.
10. Benzarti Y., Carloni, D. Who really benefits from consumption tax cuts? evidence from a large vat reform in France // American Economic Journal: Economic Policy. 2019. No. 11(1). Pp. 38-63.
11. Benzarti Y., Carloni D., Harju J., Kosonen T. What goes up may not come down: Asymmetric incidence of value-added taxes // Journal of Political Economy. 2020. No. 128(12). Pp. 4438-4474.
12. Byudzhetskaya politika i ekonomicheskii rost v Rossii: tendentsii i perspektivy // IPN RAN. // URL: <https://ecfor.ru/publication/byudzhetskaya-politika-i-ekonomicheskij-rost-v-rossii>.
13. Akhmadeev R.G., Bykanova O.A., Agapova A.A. Uvelichenie s 2019 goda stavki po NDS: vliyaniye na politiku tsenoobrazovaniya nalogoplatel'shchika // Azimut nauchnykh issledovaniy: ekonomika i upravlenie. 2018. T. 7. № 4 (25). S. 23-26.
14. Doklad ob otsenke vliyaniya povysheniya osnovnoi stavki NDS na inflyatsiyu. Moskva. Avgust 2018. S. 2. Rezhim dostupa: doklad (data obrashcheniya: 08.05.2023).
15. Elkina M. A. Snizhenie stavki kosvennykh nalogov v Rossii: otsenka vliyaniya na inflyatsiyu // Finansovyi zhurnal. 2019. № 5. S. 37-49. DOI: 10.31107/2075-1990-2019-5-37-49.
16. Panskov V.G. Nalogovyi manevr: kakim on viditsya // Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya. 2017. T. 1. № 6. S. 13-20.
17. Esmurziev A.M., Barakhoev A.A. Regressivnyi kharakter NDS kak osnovnoi nedostatok naloga // Mezhdunarodnyi akademicheskii vestnik. 2019. № 5 (37). S. 166-168.

Tax administration in a changed reality: how to involve taxpayers in the digital environment ?

Anisimova Anastasiia

PhD in Economics

Postgraduate student, Department of Accounting and Taxation, Plekhanov Russian University of Economics;
Scientific Associate, Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation

127006, Russia, Moscow, Moscow, lane. Nastasinsky, 3 p. 2

✉ a.a.anisimova@icloud.com



Abstract. At the present stage, the process of digitalization is making extensive changes in the lives of many people around the world. In this regard, a significant role in the development of digital processes in society is assigned to the state. The author of the article examines in detail such aspects of the topic as the development of tax administration in the context of the digitalization of the economy. The improvement of tax administration is presented in terms of supply from the tax authorities and demand from taxpayers for electronic tax services. The issue of voluntary compliance with tax laws, as well as existing barriers in the framework of digitalization in world and Russian practices, is touched upon. The main results of the study are:

1. Regions were identified where the population mainly uses traditional channels of communication with tax authorities and subjects of the Russian Federation, in which organizations are less involved in digital technologies for electronic document management.
2. Semantic analysis of message texts of one of the tax forums showed the most discussed topics (personal income tax and VAT) of taxpayers in the Internet environment.
3. The impact of digitalization of tax administration on the collection of tax payments to the budget system of the Russian Federation is shown. For large companies, the calculations did not reveal a difference in the two samples, while in the case of medium-sized organizations, there was a statistical effect. Medium-sized companies paid more taxes in 2019 than in 2018.

Keywords: digital society, digital gap, digital tax services, taxes, digitalization, taxpayers, tax services, tax administration, demand, supply

References (transliterated)

1. Anisimova, A.A. Kachestvo nalogovogo administrirovaniya v usloviyakh tsifrovizatsii ekonomiki: mirovoi opyt/A.A.Anisimova // Finansy i kredit. – 2019. – T. 25. – № 11 (791). – S. 2508-2520.
2. Ratner S.V. Tsifrovoi razryv regionov Rossii kak ugroza sotsial'no-ekonomicheskomu razvitiyu. Strany // Ugrozy i bezopasnost' 39(180), 201.