

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: 05-09-2025

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: 05-09-2025

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.sychenko@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 Брейзноуз 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.

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: rwmms@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 МОПР, 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 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, svetananarutto@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 207I. 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

Тихонова А.В. Налоговые барьеры эффективного взаимодействия бизнеса в ЕАЭС	1
Гарибов А.Г. Налоговые стимулы обеспечения технологического суверенитета	14
Мусаева Х.М., Иманшапиева М.М. Реализация фискального и регулирующего потенциала налога на прибыль организации	26
Залесны Я., Мухамеджанов О.З., Савченко М.С. Общественный контроль за налоговыми органами государственной власти в России: проблемы определения пределов осуществления	36
Андрианова Н.Г. Цифровизация контроля за уплатой налога на добавленную стоимость с использованием искусственного интеллекта: проблемы и перспективы	46
Поярков С.Ю. Налоговый конституционализм в условиях трансформации парадигмы конституционализма: противоречия, тенденции и перспективы институционализации на национальном и наднациональном уровнях	57
Мухамеджанов О.З., Потапенко С.В., Залесны Я., Савченко М.С. Перспективы развития общественного налогового контроля в Российской Федерации	79
Англоязычные метаданные	90

Contents

Tikhonova A.V. Tax barriers to effective business interaction in the EAEU	1
Garibov A.G. Tax incentives for ensuring technological sovereignty.	14
Musaeva K.M., Imanshapieva M.M. Realizing the Fiscal and Regulatory Potential of Corporate Income Tax	26
Zalesny Y., Muhamedzhanov O.Z., Savchenko M.S. Public oversight of tax authorities in the government of Russia: problems of defining the limits of execution.	36
Andrianova N.G. Digitization of Value Added Tax Payment Control using Artificial Intelligence: Problems and Prospects	46
Poyarkov S.Y. Tax Constitutionalism in the Context of the Transformation of the Paradigm of Constitutionalism: Contradictions, Trends, and Prospects for Institutionalization at National and Supranational Levels	57
Muhamedzhanov O.Z., Potapenko S.V., Zalesni Y., Savchenko M.S. Prospects for the Development of Public Tax Control in the Russian Federation	79
Metadata in english	90

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Тихонова А.В. Налоговые барьеры эффективного взаимодействия бизнеса в ЕАЭС // Налоги и налогообложение. 2025. № 4. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.4.75417 EDN: NJLYMN URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=75417

Налоговые барьеры эффективного взаимодействия бизнеса в ЕАЭС

Тихонова Анна Витальевна

ORCID: 0000-0001-8295-8113

доктор экономических наук

доцент, кафедра налогов и налогового администрирования; Финансовый университет

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

✉ samozvanka_89@bk.ru



[Статья из рубрики "Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2025.4.75417

EDN:

NJLYMN

Дата направления статьи в редакцию:

31-07-2025

Дата публикации:

07-08-2025

Аннотация: Настоящая статья посвящена выявлению налоговых барьеров в странах ЕАЭС. Цель научного исследования – выявить современные налоговые барьеры эффективного взаимодействия бизнес-субъектов в странах ЕАЭС, а также предложить возможные варианты их устранения. Объектом исследования являются экономические отношения в сфере перемещения товаров, работ и услуг внутри евразийского экономического пространства. Предмет исследования – налоговые барьеры взаимодействия бизнес-субъектов в странах ЕАЭС. В статье выявлены следующие налоговые барьеры: (1) проблемы механизма определения таможенной стоимости товаров; (2) проблемы двойного налогообложения и неналогообложения при торговле внутри стран-участниц ЕАЭС; (3) диспропорции в ставках акцизов на алкогольную и

табачную продукцию. Каждая из указанных проблем раскрыта с конкретными практическими примерами. Исследование проводится с использованием качественной методологии. Выявленные результаты представлены в табличной и графической формах, что упрощает восприятие статьи. В статье раскрыты два типа источников, приводящих к спорным ситуациям по определению таможенной стоимости товаров. Указаны источники двойного налогообложения и неналогообложения: правила определения места реализации услуг, а также несоответствие национальным законодательствам принципам наднационального. Основным вкладом автора в исследование темы являются предложения по устранению налоговых барьеров в рамках ЕАЭС. Научная новизна состоит в формировании следующих предложений по совершенствованию налоговой политики: (1) создание базы данных цен на импортируемую продукцию, а также электронной базы судебных решений по вопросам определения таможенной стоимости; (2) адаптация статей 148 и 174.2 НК РФ к содержанию приложения №18 Договора о ЕАЭС; (3) развитие форм и методов приграничного налогового и таможенного контроля, ужесточение санкций на уровне национального законодательства.

Ключевые слова:

нетарифные барьеры, тарифные барьеры, Евразийский союз, экономическая интеграция, налоговая гармонизация, таможенная стоимость, акцизы, НДС, двойное налогообложение, нелегальный импорт

Введение

Развитие процессов международной торговли в XXI веке характеризуется активной интеграцией государств посредством заключения соглашений о преференциальной торговле (СПТ). Несмотря на периодически возникающие экономические трудности и даже глобальные финансовые кризисы (например, 2008 года), государства стремятся обеспечить себе выгодные условия внешнеэкономической деятельности путем создания зон свободной торговли, таможенных союзов и иных форм торгово-экономического сотрудничества. Многосторонняя либерализация торговли в рамках Всемирной торговой организации (ВТО) имеет ряд преимуществ, включая снижение тарифов и устранение препятствий для всех участников системы ^[1]. Однако такие преимущества сопровождаются сложностью достижения консенсуса среди многочисленных членов ВТО, а также продолжительными переговорами, которые могут затормозить прогресс в устранении барьеров для конкретных стран или регионов. В свою очередь соглашения о преференциальной торговле предлагают странам более быстрый путь к устранению барьеров во внешней торговле и расширению возможностей экспорта и импорта, предоставляя льготные условия исключительно участникам такого соглашения ^[2].

Евразийская интеграция следовала этой общей тенденции. Первым этапом стало подписание Соглашения о таможенном союзе в 1995 году, которое положило начало процессу гармонизации внешнеторговых отношений между участвующими странами. Позднее в 2010 году было принято решение о создании полноценного Таможенного союза, включающего Россию, Белоруссию и Казахстан, установившего единые внешние тарифы и общую систему классификации товаров, что позволило существенно сократить административные издержки и ускорить движение продукции между странами. Наконец, к 2015 году Таможенный союз (ТС) трансформировался в Евразийский экономический союз, включив в себя Армению и Киргизию. Целью нового объединения стала

реализация принципа свободного перемещения товаров, услуг, капиталов и рабочей силы, аналогичный принципам Евросоюза. В 2015 году ТС был преобразован в Евразийский экономический союз (ЕАЭС), в который вошли ещё две страны — Армения и Кыргызская Республика. Среди иных целей ЕАЭС, во многом основанных на примере интеграционного процесса в ЕС, значится продвижение единой денежно-кредитной и налогово-бюджетной политик, что подразумевает стремление к максимально возможному уровню экономической интеграции [\[3\]](#).

Как отмечается в специализированной литературе, нетарифные барьеры остаются серьёзной проблемой в ЕАЭС [\[4\]](#), несмотря на значительный объем проделанной в данном направлении работы [\[5\]](#). Нетарифные барьеры создают значительное препятствие для взаимных потоков товаров и услуг между странами ЕАЭС, снижая общую эффективность рынка [\[6\]](#). Среди представленных нетарифных барьеров наибольшее влияние на интеграционные процессы оказывают тестирование и сертификация товаров, а также соблюдение технологических стандартов и регламентов. Не менее значительными препятствиями являются контроль цен, в том числе включаемых в них дополнительных налогов и сборов в стране назначения (налога на добавленную стоимость, акцизов). Именно налоговым барьерам взаимодействия бизнеса в ЕАЭС посвящена настоящая статья.

Важно отметить, что налогово-бюджетная политика стран-участниц интеграционных объединений может способствовать не только усилению экономических связей, но и повышению эффективности денежно-кредитной политики. Налогово-бюджетные инструменты зачастую являются единственным средством, доступным государствам-членам интеграционной группы для реагирования на асимметричные потрясения и стабилизации ситуации на внутренних рынках [\[7\]](#). Например, внутренняя девальвация, снижающая стоимость факторов производства, может быть достигнута за счет мер жесткой экономии. С начала глобального экономического кризиса 2008 года этот инструмент широко использовался странами Балтии, Ирландией, Испанией, Португалией и Грецией. Многочисленные теоретические и эмпирические исследования показывают, что такой подход оптимален, когда единая денежно-кредитная политика используется для сдерживания инфляции в рамках соглашения о региональной интеграции, а налогово-бюджетная политика формируется на местном уровне и направлена на смягчение шоков, характерных для конкретной страны [\[8, 9\]](#). Однако это достигается только в том случае, если государства-участники проводят дисциплинированную экономическую политику. Если одна из стран, заключивших соглашение об интеграции, проводит слишком мягкую налогово-бюджетную политику (или меры жёсткой экономии не сопровождаются структурными реформами), это ставит под угрозу устойчивость государственного долга, а значит, и доступность внешнего финансирования для всего интеграционного блока [\[10\]](#).

Опыт Европейского Союза показывает, что на практике реализовать наднациональные ограничения может быть непросто. Обязательство проводить сбалансированную фискальную политику в рамках ЕС впервые было прописано в Пакте о стабильности и экономическом росте, который вступил в силу в 1998 году. С тех пор этот пакт регулярно нарушался, из-за чего его часто пересматривали, и в результате он практически утратил юридическую силу [\[11\]](#). Таким образом, ключевая проблема в развитии наднационального контроля связана с трудностями поиска оптимального уровня централизации для проведения налогово-бюджетной политики. Если целевые показатели и пороговые значения устанавливаются централизованно, то налогово-бюджетная

политика, как правило, становится более сбалансированной, однако это размывает национальные границы.

Методы исследования

Основные исследовательские вопросы, рассматриваемые в статье, связаны с выявлением налоговых барьеров взаимодействия бизнеса в ЕАЭС и возможных вариантов их устранения. Исследование проводится с использованием качественной методологии. Проведение работы с применением качественной методологии подразумевает использование глубокого анализа существующих источников информации, включая разнообразные публикации (научные и публицистические), судебную практику и архивные материалы. Такой подход позволяет получить детальное представление о предмете изучения и выявить важные аспекты, которые могут остаться незамеченными при количественном анализе. Выявленные результаты представлены в табличной и графической формах, что упрощает восприятие статьи.

Цель настоящего исследования – выявить современные налоговые барьеры эффективного взаимодействия бизнес-субъектов в странах ЕАЭС, а также предложить возможные варианты их устранения. Объектом исследования являются экономические отношения в сфере перемещения товаров, работ и услуг внутри евразийского экономического пространства. Предмет исследования – налоговые барьеры взаимодействия бизнес-субъектов в странах ЕАЭС.

Результаты

Базовые условия налоговой интеграции стран ЕАЭС определяются разделом XVII Договора о ЕАЭС и приложением № 18 к Договору. В частности, определяется, что все государства-члены должны взимать налоги на условиях, не худших, чем действуют для отечественных товаров, услуг, капитала (в том числе человеческого). При этом национальная налоговая политика стран-участниц должна быть выстроена таким образом, чтобы не нарушать условия конкуренции и не препятствовать свободному перемещению товаров, работ и услуг на национальном уровне или на уровне ЕАЭС. Важно отметить, что наднациональное законодательство Евразийского союза распространяется только на косвенные налоги (гармонизация ставок акцизов и совершенствование системы взимания НДС), прямые налоги каждое государство устанавливает исходя из собственных национальных интересов, регулируя взаимоотношения с помощью Соглашений об устранении двойного налогообложения.

Принципы взимания косвенных налогов в ЕАЭС соответствуют общепринятым стандартам: налоги уплачиваются по принципу страны назначения, при этом для работ и услуг определяются правила места их реализации.

Кроме того, статья 73 Договора о ЕАЭС определяет, что государство-член вправе облагать налогом доход физического лица с постоянным местопребыванием другого государства-члена в связи с работой по найму с первого дня работы по налоговым ставкам, предусмотренным для резидентов этого государства.

Несмотря на активную работу Евразийской экономической комиссии (ЕЭК) по гармонизации налогового законодательства сегодня существует ряд барьеров, связанных с налогообложением и препятствующих эффективной торговле в рамках ЕАЭС. Остановимся более подробно на трех из них:

1. Проблемы механизма определения таможенной стоимости товаров.

2. Проблемы двойного налогообложения при торговле внутри стран ЕАЭС.
3. Диспропорции в ставках акцизов.

1. Проблемы механизма определения таможенной стоимости товаров

Спорные вопросы определения таможенной стоимости представляются в качестве налоговых барьеров по той причине, что именно таможенная стоимость служит налоговой базой для исчисления косвенных налогов и таможенных пошлин при импорте товаров на территорию ЕАЭС и Российской Федерации, в частности. Эта проблема достаточно широко рассматривается научной общественностью [12, 13]. Существующее законодательство позволяет импортерам применять один из 6 методов определения таможенной стоимости, более подробно представленных на рисунке 1.



Рисунок 1 – Методы определения таможенной стоимости

Существующие проблемы в определении таможенной стоимости товаров можно разделить на две группы. Первая группа связана с несовершенством таможенного законодательства, в рамках которого существуют «пробелы», приводящие к неурегулированности ряда вопросов. В частности, среди таких проблем можно выделить следующие:

1) *Вопрос включения в таможенную стоимость товаров распределенной стоимости сырья и материалов, предоставленных покупателем.* Наиболее простым методом определения таможенной стоимости является первый, который применим только в сделках купли-продажи товаров. Однако и в его использовании на практике возникают спорные вопросы включения в таможенную стоимость такого вида дополнительных начислений, как «соответствующим образом распределенная стоимость некоторых товаров и услуг, прямо или косвенно предоставленных покупателем продавцу бесплатно или по сниженной цене для использования в связи с производством и продажей для вывоза товаров на таможенную территорию Таможенного союза, в размере, не включенном в цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате за ввозимые товары» (приложение N 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза). В частности, предоставление товаров и /или услуг покупателем продавцу может повлиять на цену товара в сторону увеличения, так как в данном случае привычный налаженный процесс производства товаров нарушается: применяются другие материалы и компоненты, используется другой проект создания товара, настраивается новый

дизайн и т.д. Эта проблема показательна для случаев, когда продавец создает по предоставленным покупателем чертежам/планам/проектам/схемам уникальный товар, что наоборот увеличивает цену товара вследствие нетипичности и несения бóльших производственных затрат. Решение Коллегии ЕЭК от 20.12.2012 № 283 не содержит никаких пояснений по данному вопросу.

2) *Вычет стоимости услуг по разгрузке/перегрузке товаров.* Согласно п. 2 ст. 40 ТК ЕАЭС вычету из таможенной стоимости подлежит стоимость услуг по транспортировке ввозимых товаров по таможенной территории Союза, если она выделена отдельно от цены, фактически уплаченной или подлежащей уплате (далее - ЦФУ), и документально подтверждена. Вместе с тем, в зависимости от условия поставки Инкотермс разгрузка/перегрузка товара в пункте назначения может возлагаться на продавца. Ярким примером может послужить условие поставки DPU Инкотермс 2020, введенное в 2020 году и предполагающее разгрузку товара в месте назначения силами продавца. В частности, проблема вычета стоимости услуг по разгрузке/перегрузке возникает в том случае, если импортное таможенное оформление является обязанностью покупателя, а продавец выделяет данную сумму отдельной строкой от ЦФУ.

3) *Включение лицензионных платежей в таможенную стоимость товаров.* Одним из самых дискуссионных видов доначислений к таможенной стоимости являются лицензионные и иные подобные платежи за использование объектов интеллектуальной собственности [14]. Сложности включения таких платежей в таможенную стоимость заключаются в необходимости ответа на 2 вопроса (пп. 7 п. 1 ст. 40 ТК ЕАЭС): относятся ли лицензионные платежи к ввозимым товарам; являются ли эти платежи обязательным условием сделки. Например, критерий обязательности в современной российской практике представляется несколько размытым, так как таможенными органами и судами учитываются не столько прямые ссылки в договоре на обязательность заключения лицензионного соглашения, сколько сама сущность сделки купли-продажи товаров (Определение Верховного суда № 307-КГ14-427 от 12.03.2015 г.).

Вторая группа проблем с исчислением таможенной стоимости вызвана неоднозначностью подходов, сформированных в современной практике. В частности, второй и третий методы определения таможенной стоимости основаны на применении информации по ценовым показателям идентичных и однородных товаров. Однако в силу информационной асимметрии даже при наличии у импортера подобных данных о нескольких компаниях, сведения Таможенной службы будут более полными и отличаться, что приводит к возникновению споров. Кроме того, стоимость идентичных и однородных товаров используется также и при применении декларантом первого метода определения таможенной стоимости: таможенный орган проверяет соответствие заявленной таможенной стоимости рыночному уровню по имеющимся в его распоряжении данным.

Следующей проблемой является отсутствие возможности получения отдельных документов и сведений, которые могут подтвердить действительный размер таможенной стоимости. К примеру, достаточно часто запрашиваемыми видами документов являются экспортные декларации и прайс-листы продавца ввозимых товаров. При этом отсутствие прайс-листов или их обобщенный формализованный вид в большинстве случаев принимается судами как отсутствие доказательств обоснованности формирования величины таможенной стоимости (например, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 23.11.2022 N Ф05-25252/2022 по делу N А40-3163/2022).

2. Проблемы двойного налогообложения при торговле внутри стран ЕАЭС

Долгое время в научных изысканиях данная проблема связывалась исключительно с вопросами определения места реализации при трансграничной торговле работами и услугами внутри ЕАЭС [15, 16]. Например, место реализации дизайнерских услуг по национальному законодательству (пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ) определяется по месту нахождения продавца, в то время как в приложении №18 к Договору о ЕАЭС аналогичные услуги будут облагаться по месту нахождения покупателя (пп. 4 п. 29 раздела IV приложения №18 к Договору о ЕАЭС), что может приводить к двойному налогообложению либо неналогообложению услуг.

Однако в последнее время подобная проблема получила распространение в связи с изменением национальных законодательств по направлениям, противоречащих базовым принципам ЕАЭС [17]. В частности, на рисунке 2 представлена схема возникновения двойного налогообложения при торговле через интернет-площадки между Россией и Казахстаном.

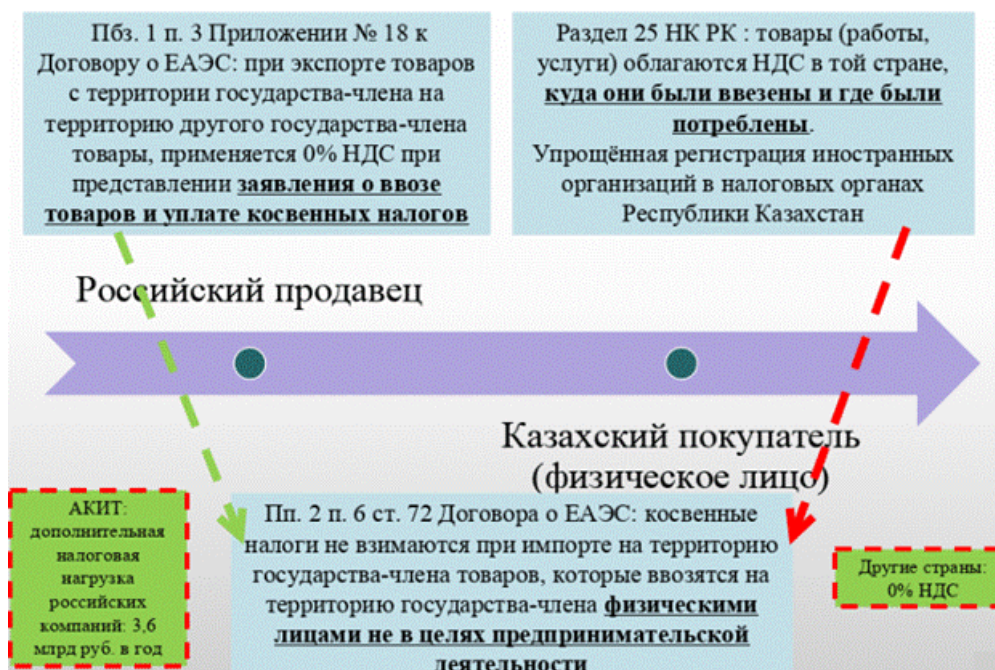


Рисунок 2 – Схема возникновения двойного налогообложения в ЕАЭС

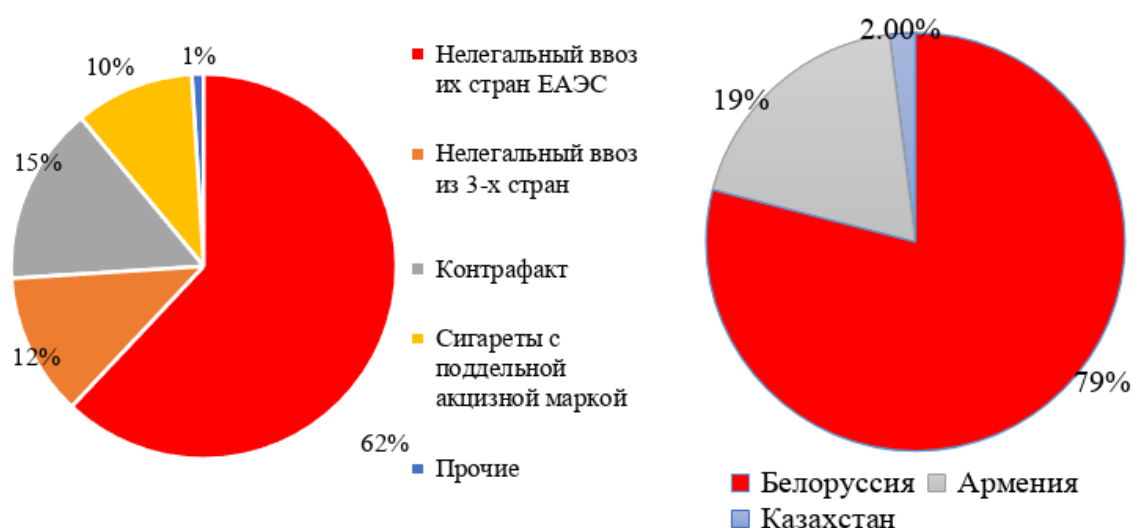
Двойное налогообложение в данном случае возникает из-за невозможности документального подтверждения факта экспорта для целей применения нулевой ставки при экспорте из России в Казахстан. В соответствии с абз. 1 п. 3 Приложения № 18 к Договору о ЕАЭС, ставка НДС 0% при экспорте товаров с территории государства-члена на территорию другого государства-члена ЕАЭС применяется при представлении заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов. Однако если товар в другой стране покупает физическое лицо, то предоставление такого заявления невозможно, так как косвенные налоги не взимаются при импорте на территорию государства-члена товаров, которые ввозятся физическими лицами не в целях предпринимательской деятельности (пп. 2 п. 6 ст. 72 Договора о ЕАЭС) [18]. Таким образом, в случае прямого экспорта физическим лицам (реализуется в форме торговли через маркет-плейсы) российская компания уплачивает НДС. Данное обстоятельство осложняется внесенным в Налоговый кодекс Республики Казахстан положением о том, что товары (работы, услуги) должны облагаться НДС в той стране, куда они были ввезены и где были потреблены (раздел 25 Кодекса). Для этого национальное казахское законодательство предусматривает упрощенную регистрацию иностранных организаций в налоговых

органах Республики Казахстан. Таким образом, при торговле товарами из России в Казахстан через маркет-плейсы российский экспортер попадает под двойное обложение НДС сразу в двух странах. По оценкам АКИТ, в данном случае дополнительная налоговая нагрузка российских компаний составит 3,6 млрд руб. в год (Источник: <https://www.audit-it.ru/news/account/1050207.html>, дата обращения: 04.08.2025).

Однако что еще более важно, если такая торговля будет осуществляться с третьими странам (не входящими в ЕАЭС), то ставка НДС при экспорте 0% может быть применена из-за отсутствия необходимости предоставления заявления о ввозе товаров. Таким образом, рассматриваемый налоговый барьер ставит в неравные условия контрагентов из интеграционного объединения и третьих стран, что противоречит самой сути создания ЕАЭС.

3. Диспропорции в ставках акцизов

Наконец, третий торговый барьер связан с различиями в ставках акцизов на отдельные виды подакцизной продукции. Из-за большой разницы в акцизах цена на конечную продукцию между странами-членами ЕАЭС отличается существенно, что приводит к возникновению нелегального оборота в России в первую очередь табачной продукции (рисунок 3).



Источник: составлено автором по данным источника <https://nnck.gov.ru/news/dolya-nezakonnogo-oborota-sigaret-v-rf-snzilas-s-11-3-do-10-8/> (дата обращения: 04.08.2025).

Рисунок 3. Структура нелегального рынка сигарет в России по каналам поступления (слева) и в разрезе стран-участниц ЕАЭС (справа), 2024 год

Распоряжение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 28.11.2018 № 184 «О проектах соглашений о принципах ведения налоговой политики в области акцизов на алкогольную и табачную продукцию государств - членов Евразийского экономического союза» предполагает установление индикативной ставки акцизов и диапазонов отклонения для стран-участниц. На текущий период установлены следующие диапазоны:

А. В отношении алкогольной продукции (индикативная ставка 9 евро за литр безводного спирта (БЭС) для алкоголя крепостью свыше 9%):

1) для Армении и Кыргызстана - не более чем на 40% в меньшую сторону и не более чем на 10% в большую сторону;

2) для Беларуси, Казахстана и России - не более чем на 15% в меньшую сторону и не более чем на 10% в большую сторону.

Б. В отношении табачной продукции (индикативная ставка 35 евро за 1000 штук сигарет):

1) не более чем на 20% в меньшую и большую стороны.

Как показывают данные рисунка 3, 62% объема нелегальной продукции ввозится из стран ЕАЭС, среди которых 79% приходится на Республику Беларусь и 19% – на Республику Армения. При этом основной объем контрабандного ввоза, например, табачной продукции возникает в приграничных регионах: Смоленской области, Кабардино-Балкарии и Чечне. Для обоснования причины сложившейся ситуации обратим внимание на таблицу 1.

Таблица 1 – Анализ ставок на подакцизную продукцию в странах ЕАЭС, на 01.01.2025

Страна	Ставки на алкогольную продукцию				Ставки на табачную про		
	В национальной валюте	Соотношение с Евроиндикативной	Соответствие диапазону	В национальной валюте	Соотношение с Евроиндикативной	Соответствие диапазону	
Армения	4200 драммов / литр	3,9	0,43	-	17700 драммов	40,7	1,16
Казахстан	2250 тенге / БЭС	3,6	0,40	-	15900 тенге	25,4	0,73
Киргизия	300 сомов / БЭС	3,0	0,33	-	3000 сомов	29,6	0,85
Беларусь	24,55 бел.руб. / БЭС	6,5	0,72	-	119,59 бел.руб.	31,5	0,90
Россия	740 руб. / БЭС	8,0	0,89	+	4000 руб.	43,4	1,24
Индикативная ставка		9				35	

Примечания: все национальные валюты приведены по курсу евро на 04.08.2025.

Исследование ставок акцизов на алкогольную и табачную продукцию в странах ЕАЭС показало, что установленные на национальном уровне тарифы в большинстве случаев не соответствуют индикативным ставкам. Тем не менее, для России характерен наибольший размер ставок, приводящий к ввозу двух форм контрабандной продукции.

Первая форма – полностью контрабандная – предполагает, что подакцизная продукция нелегально производится в стране-импортере и также нелегально ввозится. В рамках такой контрабанды потери несут обе страны-участницы ЕАЭС, так как данный вид деятельности находится полностью вне рамок правового поля интеграционного объединения.

Вторая форма – частично контрабандная – предполагает, что подакцизная продукция легально производится в стране-экспортере, официально реализуется в стране-производства, а после нелегально ввозится в Россию. Эта форма является наиболее опасной, так как потери в данном случае несет только страна-импортер, что снижает интерес экспортера в борьбе с нелегальной торговлей.

Выводы и предложения

Проведенное исследование показало, что несмотря на ряд перспективных результатов достигнутых в рамках интеграции стран-участниц ЕАЭС, по-прежнему, остается ряд налоговых барьеров, препятствующих эффективному взаимодействию бизнес-субъектов. Подобные барьеры приводят к различного рода искажениям.

Первый тип искажений связан с возможно оспариваемым размером налоговых обязательств, возникающих в результате неверного определения таможенной стоимости товаров. Второй тип искажений представляет собой возможное двойное налогообложение или неналогообложение товаров, работ и услуг, являющееся следствием различных правил определения места реализации услуг или несоответствием норм национального законодательства требованиям наднационального. Наконец, третий тип искажений приводит к нарушению конкурентных условий на рынке торговли в результате высокой доли контрафактной подакцизной продукции из стран-участниц, а также к выпадающим доходам бюджета страны-импортера.

Направления решения выявленных групп проблем могут состоять в следующем:

1. Для решения проблем, связанных с определением таможенной стоимости товаров, возможно создать базу данных цен на импортируемую продукцию. В целях аккумуляции доходов государства предоставление доступа к данной базе для бизнеса возможно на платной основе по запросу в налоговые или таможенные органы. Предлагаемое решение позволит упростить применение 2 и 3 методов определения таможенной стоимости и снизит налоговые риски для компаний. В дополнение к этому возможно разработать электронную базу судебных решений по вопросам определения таможенной стоимости с публикацией статистики, наиболее значимых решений и методических рекомендаций таможенных органов по вопросу применения методов определения таможенной стоимости товаров.
2. Вторую группу проблем решить наиболее проблематично, так как они возникают часто по различного рода политическим причинам. Тем не менее, в рамках данного направления возможно адаптировать статьи 148 и 174.2 НК РФ к содержанию п. 29 раздела IV приложения №18 Договора о ЕАЭС. Это позволит унифицировать национальное и наднациональное законодательство в части определения места реализации услуг.
3. Для решения третьей группы проблем возможны два варианта. Первый вариант, активно поддерживаемый рядом ученых [\[19, 20\]](#), предполагает выравнивание ставок акцизов во всех странах ЕАЭС. Однако, по нашему мнению, представленный путь достаточно сложен в реализации, зависит от воли, желания и возможностей всех стран-участниц интеграционного объединения. Как показал проведенный анализ, в большинстве случаев государства ЕАЭС не соблюдают установленные отклонения от индикативных ставок. Поэтому наиболее оптимальным видится вариант, заключающийся в развитии форм и методов приграничного налогового и таможенного контроля, ужесточении санкций на уровне национального законодательства.

Дальнейшие направления развития научного изыскания будут состоять в детализации предложенных вариантов совершенствования налогово-таможенного регулирования.

Библиография

1. World trade report 2017: trade, technology and jobs // World Trade Organisation. 2017.

- URL: https://wto.hse.ru/data/2017/10/02/1158774509/world_trade_report17_e.pdf (дата обращения: 04.08.2025).
2. Viner J. The Customs Union Issue // Carnegie Endowment for International Peace, New York. 1950. Vol. 44(04). № 1055. DOI: 10.1017/S0003055400060755.
 3. Cerqua A., Montalbano P., Temerbulatova Zh. A decade of Eurasian integration: An ex-post non-parametric assessment of the Eurasian economic union // International Economics. 2024. Vol. 178. № 100506. URL: <https://doi.org/10.1016/j.inteco.2024.100506>. EDN: MOAZIH.
 4. Tarr D.G. The eurasian economic union of Russia, Belarus, Kazakhstan, Armenia, and the Kyrgyz republic: can it succeed where its predecessor failed? // Eastern European Economics. 2016. Vol. 54(1). P. 1-22. DOI: 10.1080/00128775.2015.1105672. EDN: WVGERJ.
 5. Тихонова А.В. Косвенное налогообложение в ЕАЭС: особенности и результаты применения // Налоги. 2018. № 5. С. 38-43. EDN: XWAPVR.
 6. Vinokurov E. Eurasian Economic Union: Current state and preliminary results // Russian Journal of Economics. 2017. Vol. 3, Is. 1. P. 54-70. URL: <https://doi.org/10.1016/j.ruje.2017.02.004>. EDN: YHHACT.
 7. Gali J., Monacelli T. Optimal monetary and fiscal policy in a currency union // Journal of International Economics. 2008. Vol. 76(1). P. 116-132. DOI: 10.3386/w11815.
 8. Ferrero A. Fiscal and monetary rules for a currency union // Journal of International Economics. 2009. Vol. 77(1). P. 1-10.
 9. Pappa E. Fiscal policy in the European Monetary Union // Centre de Recerca en Economia Internacional (CREI), Universitat Pompeu Fabra, Barcelona. 2012. № 32. 24 p.
 10. Wyplosz Ch. Europe's quest for fiscal discipline // European Commission Economic Papers. 2013. 498 p.
 11. Rodden J. The dilemma of fiscal federalism: Grants and fiscal performance around the world // American Journal of Political Science. 2002. Vol. 46(3). P. 670-687.
 12. Губин А.В. Проблемы определения таможенной стоимости вывозимых товаров // Вестник Российской таможенной академии. 2024. № 4(69). С. 86-96. EDN: FNTADQ.
 13. Гончарова Д.М., Гусева А.С., Михальченко В.М. Проблемы применения методов определения таможенной стоимости товаров // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2023. № 3-3(78). С. 120-122. DOI: 10.24412/2500-1000-2023-3-3-120-122. EDN: HVCRNR.
 14. Поляков А.Е., Дмитриева О.А., Шестемиров А.А. Особенности включения лицензионных платежей в таможенную стоимость ввозимых товаров // Таможенное дело. 2025. № 2. С. 6-11. DOI: 10.18572/2071-1220-2025-2-6-11. EDN: IEREPP.
 15. Милоголов Н.С., Медведева О.В., Семкина Т.И. Место реализации услуг в системе исчисления НДС. Международные подходы и законодательные новации // Финансы. 2012. № 9. С. 39.
 16. Станковский М.В. Роль и перспективы развития механизма определения места реализации товаров, работ и услуг в рамках обложения НДС // Налоги и налогообложение. 2022. № 6. С. 76-99. DOI: 10.7256/2454-065X.2022.6.38606 EDN: МАМКII URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=38606
 17. Волков Д.М. Качественная оценка интеграции стран ЕАЭС в части подходов к взиманию НДС // Экономика и управление: проблемы, решения. 2025. Т. 1, № 3(156). С. 83-91. DOI: 10.36871/ek.ur.p.r.2025.03.01.010. EDN: JDNAWB.
 18. Тихонова А.В. Согласованная налоговая политика как фактор развития Евразийского экономического союза // Налоги и налогообложение. 2019. № 12. С. 23-32. DOI: 10.7256/2454-065X.2019.12.31872 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=31872

19. Романова Д.Е., Манушина А.П. Предпосылки и перспективы выравнивания ставок акцизов на табачные изделия в странах ЕАЭС // Бюллетень науки и практики. 2019. Т. 5, № 6. С. 366-370. DOI: 10.33619/2414-2948/43/48. EDN: NGQRSZ.
20. Никулкина И.В., Терехова Д.И. Особенности и проблемы применения акцизов и НДС при ввозе в государствах – членах ЕАЭС // Теория и практика общественного развития. 2023. № 6(182). С. 153-161. DOI: 10.24158/tipor.2023.6.18. EDN: GFKEIX.

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 рецензируемом исследовании выступают налоговые барьеры взаимодействия бизнес-субъектов в странах ЕАЭС.

Методология работы базируется на анализе научных и публицистических статей по теме исследования, судебной практики и архивных материалов, визуализации полученных результатов.

Актуальность исследования авторы связывают с тем, что нетарифные барьеры остаются серьёзной проблемой в ЕАЭС, создают препятствие для взаимных потоков товаров и услуг между странами ЕАЭС, снижают общую эффективность рынка, а налогово-бюджетная политика стран-участниц интеграционных объединений может способствовать усилению экономических связей.

Научная новизна исследования заключается в выявлении современных налоговых барьеров эффективного взаимодействия бизнес-субъектов в странах ЕАЭС и предложенных вариантах их устранения.

Структурно в тексте выделены следующие озаглавленные разделы и подразделы: Введение, Методы исследования, Результаты, Проблемы механизма определения таможенной стоимости товаров, Проблемы двойного налогообложения при торговле внутри стран ЕАЭС, Диспропорции в ставках акцизов, Выводы и предложения, а также Библиография.

В статье авторами выделены и освещены три ключевые проблемы: несовершенство механизма определения таможенной стоимости (различия в методах расчета, спорные вопросы включения дополнительных затрат); двойное налогообложение, особенно при трансграничной торговле через маркетплейсы; диспропорции в ставках акцизов, стимулирующие контрабанду подакцизных товаров. В публикации отражены методы определения таможенной стоимости и существующие проблемы в определении таможенной стоимости; представлена схема возникновения двойного налогообложения в ЕАЭС при торговле через интернет-площадки между Россией и Казахстаном; проведен анализ данных о структуре нелегального рынка сигарет в России по каналам поступления и в разрезе стран-участниц ЕАЭС за 2024 год; проанализированы ставки на подакцизную продукцию в странах ЕАЭС; сделан вывод, что несмотря на ряд перспективных результатов достигнутых в рамках интеграции стран-участниц ЕАЭС, по-прежнему, остается ряд налоговых барьеров, препятствующих эффективному взаимодействию бизнес-субъектов. Авторами предложено создать базу данных цен на импортируемую продукцию, унифицировать национальное и наднациональное законодательство в части определения места реализации услуг, развивать формы и методы приграничного налогового и таможенного контроля, ужесточить санкций на уровне национального законодательства.

Библиографический список включает 20 источников – научные публикации российских и зарубежных авторов по рассматриваемой теме на русском языке и иностранных языках,

а также отчёт Всемирной торговой организации из сети Интернет. В тексте публикации имеются адресные отсылки к списку литературы, подтверждающие наличие апелляции к оппонентам.

Из резервов улучшения работы стоит отметить, что авторы не обращаются к международному опыту, в частности опыту ЕС в унификации налогов.

Тема статьи актуальна, материал соответствует тематике журнала «Налоги и налогообложение», отражает результаты проведенного исследования, может вызвать интерес у читателей, рекомендуется к опубликованию.

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Гарибов А.Г. Налоговые стимулы обеспечения технологического суверенитета // Налоги и налогообложение. 2025. № 4. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.4.75445 EDN: MTKZQ URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=75445

Налоговые стимулы обеспечения технологического суверенитета

Гарибов Александр Георгиевич

ORCID: 0009-0006-0190-6551

магистр; факультет налогов, аудита и бизнес-анализа; Финансовый университет при Правительстве РФ

Стажер-исследователь; Центр научных исследований и стратегического консалтинга; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

127083, Россия, г. Москва, р-н Аэропорт, ул. Верхняя Масловка, д. 15

✉ garibov1507@yandex.ru



[Статья из рубрики "Тема: Перспективы и новые пути развития налогового законодательства"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2025.4.75445

EDN:

MTIKZQ

Дата направления статьи в редакцию:

05-08-2025

Дата публикации:

12-08-2025

Аннотация: Данная статья посвящена исследованию налоговых стимулов обеспечения технологического суверенитета России. Цель научной работы – выявление недостатков в системе налогового стимулирования инвестиций и инноваций и предложение возможных вариантов совершенствования налогового законодательства. Важное место в работе занимает анализ зарубежных и отечественных исследований в части доказательства эффективности налогового стимулирования обеспечения технологического суверенитета, раскрытия преимуществ и недостатков разных видов его поддержки. В статье рассматриваются существующие меры налогового стимулирования в разрезе жизненного цикла технологии, уделяется внимание роли технологических экосистем в создании инноваций. Автором делается акцент на необходимости стимулирования не

только расходов на исследования и разработки, но и доходов и расходов, связанных с коммерциализацией и внедрением технологии, для эффективного прохождения "долины смерти", свойственной многим технологиям в связи со сложностью процесса перехода с этапа исследования на этап успешной инновации. В качестве основных методов исследований используются анализ и синтез, аналогия и описание, индукция и дедукция. Новизна научной работы заключается в выявлении проблем в действующем механизме налогового стимулирования и формулировании предложений по возможным изменениям в налоговое законодательство для повышения эффективности косвенной поддержки обеспечения технологического суверенитета России. По итогам исследования делается вывод о наличии "перекоса" в предоставлении налоговых стимулов инноваций, поскольку многие специальные меры ориентированы на этапы создания инноваций, тогда как их коммерциализация и распространение не получают должного внимания в налоговом регулировании, что обуславливает необходимость корректировки налогового инструментария. Кроме того, говорится о способности технологических экосистем создавать дополнительные эффекты в части инновационного развития и, как следствие, важности влияния налоговых льгот на всех субъектов экосистем для большей эффективности в процессе достижения технологического суверенитета страны.

Ключевые слова:

налоговое стимулирование, технологическая экосистема, технологический суверенитет, инновации, инвестиции, налоговые льготы, НИОКР, жизненный цикл технологии, коммерциализация инноваций, режим патентной коробки

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

Введение

В международной научной литературе в последнее десятилетие все чаще используется словосочетание «технологическая экосистема» или, по-другому, экосистема технологического развития. Технологическую экосистему можно определить как сеть различных компаний, университетов, правительственных организаций и других заинтересованных сторон, совместно работающих над развитием инноваций [\[1\]](#). Технологические экосистемы могут создавать большую ценность за счет обеспечения совместного использования и быстрого обмена технологиями, капитала и прочих инновационных элементов между субъектами такой экосистемы. Способность технологической экосистемы создавать дополнительный эффект в части инновационного развития обуславливает актуальность их стимулирования в контексте необходимости достижения технологического суверенитета. Технологический суверенитет как составная часть экономической безопасности страны, в свою очередь, является одним из ключевых вызовов, стоящих перед Россией сегодня.

Инвестиционное обеспечение является одним из центральных вопросов достижения технологического суверенитета [\[2\]](#). Необходимо понимать, что все элементы экосистемы развития технологий связаны с инвестициями, поскольку с одной стороны направлены на аккумулирование и наращивание инвестиций в технологические отрасли, а с другой стороны являются объектами этих самых инвестиций, поскольку создание инфраструктуры, развитие кадрового потенциала, функционирование инновационных

центров и прочих составляющих технологических экосистем невозможно без инвестиций. Инновации также являются одним из объектов инвестирования.

Говоря о технологическом суверенитете важно понимать, что не всегда при его обеспечении требуется создание инноваций. В качестве примера можно привести фармацевтическую отрасль, где удовлетворение внутренних потребностей в лекарствах может обеспечиваться не только созданием новых инновационных препаратов, но и налаживанием производства так называемых «дженериков» (дженерик – лекарство, являющееся биоэквивалентом, то есть аналогом оригинального препарата). Налаживание производства дженериков значительно дешевле, чем создание новых инновационных препаратов, как минимум потому, что не требует длительный и дорогостоящий процесс исследований и испытаний [\[3\]](#). При этом выстраивание производства отечественных дженериков, безусловно, требует инвестиций, поскольку запуск производства, проведение исследований, маркетинг и другие необходимые расходы невозможны без них. В то же время во многих отраслях достижение технологического суверенитета без инноваций невозможно, в особенности это касается наукоемких отраслей и отраслей, носящих стратегический характер для безопасности и суверенитета России, например, военно-промышленный комплекс, космическая отрасль, информационные технологии и искусственный интеллект и другие.

Таким образом, инвестиции являются важнейшим компонентом в достижении технологического суверенитета, поскольку обеспечивают как сами инновации и все сопутствующие им элементы экосистем, так и импорт технологий в тех сферах, где инновации не являются первичными. Исходя из этого меры по достижению технологического суверенитета необходимо рассматривать не только в разрезе стимулирования самих инноваций, но и в части стимулирования инвестиций во все составляющие технологических экосистем.

В последние годы в результате политической нестабильности и масштабных экономических санкций в отношении России, сложилась ситуация, при которой внешние источники финансирования оказались закрыты, а возможности бюджетной системы сильно ограничены. Как итог, инвестиционное обеспечение, в том числе инновационных проектов, по большей части ложится на частный бизнес. В данном аспекте важную роль играют меры налогового стимулирования, позволяющие государству побуждать организации к финансированию необходимых для экономики направлений, в том числе встраиваться или инвестировать в экосистемы технологического развития. При этом важно разобраться в научной работе, являются ли такие инструменты налогового характера эффективными в процессе достижения технологического суверенитета.

Обзор литературы

В контексте настоящей статьи стоит выделить два блока научных работ, которые целесообразно изучить как базис и методическую основу.

Первый блок включает работы по сравнению эффективности прямых мер поддержки и налоговых льгот. В исследованиях как отечественных, так и зарубежных ученых нередко встречается вывод о большей эффективности прямых государственных инвестиций в инновации по сравнению с налоговым инструментарием. Так, например, Симачев Ю.В. и его коллеги отмечают, что меры финансового стимулирования со стороны государства являются более действенными в части дополнительных результатов, особенно по таким показателям, как рост инвестиций в новое оборудование и увеличение производства инновационной продукции [\[4\]](#). В другой работе американские исследователи на основе

мета-регрессионного анализа также сделали вывод о преимуществе в эффективности прямого государственного финансирования над косвенными методами по следующим причинам: а) прямые инструменты носят точечный характер, в то время как налоговые льготы - автоматический и более широкий; б) инструментарий налоговых льгот характеризуется наличием «мертвого груза», так как их получают компании, которые бы и так инвестировали в инновации или могут не инвестировать никогда [5].

Однако важно понимать, что при сравнении эффективности бюджетных и налоговых инструментов, определяющим, по сути, является выбор критерия такой эффективности. И единства в выборе наилучшего критерия в исследованиях нет [6]. Например, если в упомянутом мета-исследовании был сделан вывод о большей эффективности прямого государственного финансирования, то в другом метаанализе ученые получили обратный результат и пришли к выводу об отсутствии существенных положительных эффектов от прямого стимулирования НИОКР [7]. Таким образом, полностью полагаться на количественный анализ в рассматриваемом вопросе, а также делать однозначный вывод о неэффективности той или иной меры нельзя.

Представляют интерес работы с использованием других методов исследования. Так, стоит упомянуть о работе Национального бюро экономических исследований, где ученые рассматривали эффективность налоговых льгот в стимулировании инновационной и инвестиционной активности с использованием метода разрывной регрессии: рассматривались компании Великобритании, которые получали разный объем налоговых льгот ввиду того, что большая преференциальность была ориентирована на организации с активами ниже определенного порога. Исследование показало, что объем НИОКР в компаниях, получавших налоговые стимулы, удвоился, количество патентов выросло приблизительно на 60%, а отсутствие политики предоставления налоговых льгот снизило бы инвестиции организаций на 10% [8]. Таким образом, результат того или иного анализа эффективности бюджетного и налогового методов стимулирования инноваций зависит не только от выбора критериев эффективности, но и от самой методики проведения исследования, а также от многих прочих факторов, например, набора инструментов стимулирования, уровня развития экономики той или иной страны, выборки организаций, являющихся получателями преференций, и прочее.

Исследователями ОЭСР была проведена комплексная оценка результатов влияния налоговых стимулов исследований и разработок [9]. Детальный страновой анализ показал, что на каждую дополнительную единицу налоговой поддержки, фирмы увеличивают расходы на НИОКР на 1,4 единицы. Авторы также отмечают, что эффективность налоговых стимулов в части увеличения расходов на НИОКР больше для малых и средних фирм, чем для крупных, что объясняется тем, что малый бизнес чаще имеет меньший базовый уровень НИОКР и, соответственно, сильнее реагирует на налоговое стимулирование. Также исследователи отмечают, что налоговые стимулы более эффективны для экспериментального развития, чем для фундаментальных исследований, что показывает их большую ориентированность на рыночные проекты, то есть на коммерциализацию создаваемых инноваций. Таким образом, тезис о большей эффективности прямых бюджетных мер поддержки для стимулирования инвестиций и инноваций не нашел однозначного подтверждения в научной литературе, что подтверждает обоснованность дальнейшего развития мер налогового стимулирования.

Второй блок работ посвящен исследованию налогового стимулирования технологического суверенитета. В. Knoll и другие в своей работе показывают, что налоговые льготы, направленные на инновации, увеличивают инвестиции в страны, в

том числе со стороны международных групп компаний, что приводит к перераспределительному эффекту, поскольку больше инвестиций приходится на инновации в дочерних компаниях именно в них [\[10\]](#). Авторы говорят о том, что налоговая политика стимулирования НИОКР не способна стимулировать глобальный рост инноваций, а по большей части приводит к перемещению активности между юрисдикциями. Выявленная закономерность косвенно подтверждает одно из направлений налогового стимулирования в достижении технологического суверенитета: государству необходимо вводить эффективные налоговые льготы для привлечения в страну инвестиций на создание инноваций, иначе существует риск «перетока» средств в другие страны. Фролова и Шашкова подчеркивают высокую зависимость России от импорта технологий и возможную технологическую изоляцию, обуславливающие необходимость стимулирования участия организаций в финансировании и проведении исследований и разработок, а также обеспечения внедрения их успешных результатов для достижения технологического суверенитета и экономической безопасности страны [\[11\]](#). И в таком стимулировании особое значение авторами придается именно мерам налогового характера.

Т.А. Логинова, анализируя международный опыт применения различных налоговых льгот для поддержки инновационной активности, говорит о действенности такого механизма, а создание мер по повышению конкурентоспособности российской юрисдикции в области инноваций автором выделяются как актуальная цель налоговой политики страны [\[12\]](#).

Таким образом, многие ученые подчеркивают важность и эффективность налоговых льгот в стимулировании инвестиций и инноваций при достижении технологического суверенитета. При этом можно заметить, что в исследовательской среде на сегодняшний день нет консенсуса относительно того, какие меры поддержки обеспечения технологического суверенитета все же наиболее эффективные: прямые или косвенные. Как правило, ответ исследователей на данный вопрос зависит от многих факторов: методологии и базы исследования, критериев эффективности, интерпретации получаемых результатов и пр.

О преимуществах и недостатках разных видов поддержки обеспечения технологического суверенитета

Несмотря на явные преимущества прямой бюджетной поддержки (адресность и точность, быстрое реагирование и обратный эффект), ее предоставление имеет и ряд существенных недостатков, которые важно отметить в контексте развития налогового стимулирования технологического суверенитета. Во-первых, данный метод стимулирования порождает «иждивенчество», поскольку организации, которые изначально были готовы инвестировать в инновации свои средства, теряют такой стимул и начинают тратить их на другие цели. Во-вторых, точечность и адресность государственных субсидий имеет обратную сторону: государственную поддержку, как правило, получают крупные организации, причем с высокой долей государственного участия, а малый и средний бизнес выпадает из поля зрения распределяющих финансовую поддержку исполнительных органов. В-третьих, высокая эффективность прямого финансирования, показанная во многих исследованиях, при оценке с количественной стороны не учитывает важный фактор: государство выдает субсидии только на проекты с низкими рисками и с высокой планируемой эффективностью, в результате чего бюджетные средства выделяются на разработки, которые и так должны были реализовываться, при этом ограниченность анализируемой выборки показывает действенность субсидий, поскольку на низкоэффективные инновационные проекты

деньги попросту выделяются в меньшем размере. В-четвертых, бюджетные возможности страны на сегодняшний день сильно ограничены ввиду резко возросших расходных статей в последние годы, а полноценное прямое финансирование инновационных процессов является довольно затратным.

Косвенное стимулирование в виде налогового регулирования имеет ряд преимуществ по сравнению с прямым финансированием. Во-первых, налоговые льготы доступны для большего количества хозяйствующих субъектов вне зависимости от их размеров и близости к государству ввиду отсутствия предварительного отбора со стороны государственных органов. Во-вторых, сама процедура предоставления налоговых льгот более прозрачна и практически исключает факторы коррупции, лоббизма и тп. В-третьих, налоговый инструмент не порождает иждивенчество и не дестимулирует организации инвестировать частный капитал в инновации.

При этом налоговое стимулирование обладает и некоторыми ограничениями, которые стоит оценивать и учитывать при разработке мер поддержки организаций, в том числе и в технологической сфере. Предсказуемость налоговой нагрузки, общая экономическая стабильность, справедливая судебная система – эти и другие экономические, политические и институциональные факторы оказывают влияние на эффективность работы налоговых инструментов. Отсутствие необходимых условий для долгосрочного развития инвестиций и инноваций негативно сказывается на эффективности налоговых льгот и на дальнейших исследованиях, которые делают ошибочные выводы о неработающем косвенном стимулировании. В частности, институциональные проблемы затрудняют политику инновационного развития, поскольку налоговые стимулы не приводят к должному эффекту. Важно понимать, что ни бюджетное, ни налоговое стимулирование не являются панацеей, но в то же время налоговое стимулирование инвестиций и инноваций является неотъемлемой частью и могут быть эффективным инструментом общей государственной политики по достижению технологического суверенитета.

Налоговое стимулирование инноваций

Для цели достижения технологического суверенитета по функциональному признаку налоговая политика должна обеспечивать активизацию двух основных процессов: инвестирования и создания инноваций. Однако, как было отмечено ранее, приоритетным функциональным направлением является поддержка инноваций. При систематизации налоговых стимулов инноваций выделяются порядка пятнадцати классификационных признаков, например, по цели применения (направленность на снижение налоговой нагрузки, изменение сроков уплаты налога, снижение административного давления), по уровню установления (федеральные, региональные, местные), по субъектам налогового стимулирования (физические и юридические лица), по стадиям инновационного процесса (затратная и доходная стадия) и другие [\[13\]](#). Важно понимать, что выделение классификационных признаков налоговых льгот необходимо не только для инвентаризации применяемых налоговых стимулов и оценки их эффективности, но и для понимания путей совершенствования с целью нахождения оптимальных механизмов стимулирования инновационных процессов.

Действующая налоговая система Российской Федерации содержит широкий перечень разнонаправленных налоговых стимулов инноваций. Эта разнонаправленность проявляется, в частности, по стадиям жизненного цикла технологии. Каждая технология, в том числе критическая, имеет свой жизненный цикл, который включает стадии: (I) инноваций и развития; (II) роста и диффузии; (III) зрелости и стандартизации; (IV)

устаревания и упадка. При этом соотношение затрат в развитие технологии и получаемых результатов отличается на каждой из этих стадий. Примеры действующих инструментов налогового характера представлены в таблице 1.

Таблица 1. Примеры налоговых льгот в российском законодательстве, применяющихся на разных стадиях жизненного цикла технологии

Стадия жизненного цикла технологии	Пример налоговой льготы
Стадия I. Инновации и развитие	1. Повышенный коэффициент амортизации 3 по ОС, используемым для НИОКР (п. 2 ст. 259.3 НК РФ) 2. Инвестиционный налоговый вычет по расходам в виде денежных средств, внесенных в качестве вклада в инвестиционное товарищество, деятельность в рамках которого направлена на осуществление венчурных и (или) прямых инвестиций в организации, имеющие статус малой технологической компании (пп. 10 п. 2 ст. 286.1 НК РФ)
Стадия II. Рост и диффузия	1. Инвестиционный налоговый вычет по расходам на НИОКР (пп. 6 п. 2 ст. 286.1 НК РФ) 2. Наличие особых экономических зон, режимов и территорий с преференциальными налоговыми режимами для технологических отраслей (например, инновационный центр Сколково)
Стадия III. Зрелость и стандартизация	1. Освобождение от НДС реализации исключительных прав на изобретения, ноу-хау и прочие объекты интеллектуальной деятельности (пп. 26.2 п. 2 ст. 149 НК РФ)
Стадия IV. Устаревание и упадок	1. Учет в ВНР расходов на ликвидацию ОС, выводимых из эксплуатации (пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ) 2. Возможность учесть в НБ по НПО расходы на переподготовку работников (пп. 23 п. 1 ст. 264 НК РФ)

Источник: составлено авторами самостоятельно.

В существующей налоговой системе России заметен некоторый «перекос» в предоставлении налоговых стимулов: многие специальные меры ориентированы на этапы создания инноваций, когда как их коммерциализация и распространение не получают должного внимания в части налоговых льгот, а вопрос перехода с устаревающей технологии на новую практически выпадает из поля зрения законодателя. В предыдущих исследованиях отмечается, что «основной акцент в предоставлении налоговой поддержки приходится на стадию научных исследований исходя из фактически осуществленных расходов» [\[13\]](#). Научное сообщество акцентирует внимание на том, что «в основной своей массе меры налогового стимулирования направлены на поддержание благоприятного климата для стабильного начала развития инновационной деятельности» [\[14\]](#). При этом, как отмечалось ранее, наибольшие сложности возникают в процессе перехода с этапа исследования на этап успешной инновации, то есть коммерциализации

и раскрытии потенциала технологии, а также в момент перехода с устаревающей технологии на новую. Сопоставляя это с выявленной направленностью существующих налоговых льгот на исследования и разработки, можно сделать вывод о том, что налоговые стимулы на сегодняшний день не направлены на решение ключевых проблем по внедрению и коммерциализации технологий, не уделяя должного внимания прохождению «долины смерти» [\[15\]](#). Полноценное внедрение и распространение технологий крайне важно, ведь само по себе создание технологии не может обеспечить технологический суверенитет страны. Именно поэтому и целесообразно развитие экосистем технологического развития, которые позволяют сформировать все условия, необходимые как для создания, так и для реализации инноваций. Исходя из этого, налоговое стимулирование должно быть направлено не только на исследования и разработку, но и на «прикладное» использование, то есть коммерциализацию и внедрение технологий.

Выводы и предложения

Вышеприведенный теоретический анализ показал, что налоговые льготы обладают заметным количеством преимуществ, позволяющих говорить об их эффективности и необходимости использования при стимулировании инвестиций и инноваций. При этом существующая система налогового стимулирования в рассматриваемом контексте требует некоторых корректировок для повышения своей эффективности.

Большая часть налоговых стимулов инноваций, как говорилось ранее, направлены на этап их создания, то есть льготирование расходов. Для стимулирования коммерциализации инноваций видится целесообразным усилить налоговые льготы, направленные на доходы от использования инноваций, которые сегодня не столь активно используются в отечественной налоговой системе. Среди существующих льгот возможно выделить освобождение от НДС доходов от реализации интеллектуальной деятельности (пп. 26.1 и 26.2 п. 2 ст. 149 НК РФ). В качестве одного из вариантов считаем возможным снизить ставку для налогоплательщиков, получающих доходы от реализации прав на результаты интеллектуальной деятельности. Сегодня такая мера частично предусмотрена п. 1.8–3 ст. 284 НК РФ, однако данная норма лишь предоставляет право субъектам РФ снижать налоговую ставку в ее региональной части. Более эффективным же будет предусмотреть единую пониженную ставку, «гарантированную» налоговым законодательством на федеральном уровне, а регионам предоставить возможность делать ставку еще более низкой. Также на федеральном уровне необходимо закрепить требования к налогоплательщикам для применения рассматриваемой льготы, чтобы сделать процесс прозрачным и единообразным на всей территории страны. При этом возможно предусмотреть дополнительные ограничения, например, разрешить применять предлагаемую льготу только в отношении объектов интеллектуальной собственности, которые разработаны организациями самостоятельно. Усиление налогового эффекта для налогоплательщиков и закрепление единых требований для применения позволят сделать существующую льготу более эффективной, приблизив ее к давно существующему и активно используемому, в том числе в странах ОЭСР, режиму «патентной коробки» («patent box»). Помимо прочего, преимущества данного режима заключаются в том, что он «обеспечивает развитие патентного права, мотивирует компании к правовой охране результатов НИОКР и способствует повышению культуры патентования» [\[16\]](#).

В части налогового стимулирования расходов считаем необходимым уделять внимание затратам не только на создание инноваций, но и на их приобретение, что увеличит спрос

со стороны участников рынка и позволит, с одной стороны, усилить коммерциализацию технологий, а с другой стороны, стимулировать хозяйствующих субъектов повышать технологичность своего производства, увеличивать производительность труда, обновлять основные средства и прочее. Таким образом, данное предложение позволит обеспечить мультипликативный эффект. В связи с этим предлагается активнее задействовать стимулирующий аспект механизма амортизации. Движение по данному направлению возможно по двум траекториям: ускоренной амортизации и амортизационной премии. В части ускоренной амортизации возможно расширение перечня основных средств и нематериальных активов, по которым применяются повышающие коэффициенты. По амортизационной премии резервом для совершенствования механизма является возможность учитывать в расходах по налогу на прибыль суммы такой премии без уменьшения амортизируемой первоначальной стоимости для определенных категорий основных средств. Последнее может стать аналогом инвестиционной премии [\[17\]](#).

У компаний, вовлеченных в технологические экосистемы, как правило довольно высокие затраты на фонд оплаты труда, что связано с привлечением высококвалифицированных специалистов и созданием условий труда для них. В связи с этим актуальным направлением совершенствования является также предоставление льгот в части страховых взносов. Считаем возможным расширить практику предоставления пониженных тарифов страховых взносов. Критерии и круг получателей преференции являются вопросом дальнейшей проработки, однако одним из вариантов видится установление пониженных страховых взносов для организаций с определенной долей расходов на НИОКР в общей доле расходов, что представляется широкой мерой налогового стимулирования. Узконаправленной мерой станет предоставление пониженных страховых взносов для компаний, производящих и реализующих высокотехнологичное оборудование (перечень оборудования содержится в Распоряжении Правительства Российской Федерации от 20.07.2023 №1937-р). Сегодня часть таких компаний имеет возможность применять пониженные тарифы страховых взносов, если они относятся к субъектам малого и среднего предпринимательства (МСП) или занимаются отдельными видами обрабатывающих производств (ст. 427 НК РФ). Однако если компания относится к крупному бизнесу или не состоит в реестре МСП, льготный тариф для нее не применяется.

Таким образом, инвестиции и инновации являются ключевыми элементами достижения технологического суверенитета страны. Технологические экосистемы становятся важной частью этого процесса благодаря своей ценности, заключающейся в способности создавать дополнительные эффекты в части инновационного развития, когда благодаря совместному использованию ресурсов субъектами появляется дополнительная ценность. В данной работе на основе анализа зарубежных и отечественных источников был сделан вывод о большей эффективности налогового стимулирования инновационного развития в сравнении с прямыми мерами поддержки. При этом важно зафиксировать, что налоговые стимулы не являются универсальными и не должны полностью вымещать бюджетные меры поддержки.

В рамках данного исследования также проанализирована существующая система налогового стимулирования в России в разрезе жизненного цикла технологий. Еще раз подчеркнем, что действующая система налогового стимулирования инноваций ориентирована больше на создание и развитие технологий, что проявляется в преобладании налоговых льгот, направленных на осуществляемые расходы налогоплательщиков на первоначальных этапах, например, на НИОКР. В то же время коммерциализация и внедрение инноваций сегодня остаются в тени и не получают

должных налоговых стимулов. Для выстраивания комплексного налогового регулирования технологических экосистем необходимо предпринимать дальнейшие шаги по совершенствованию налогового инструментария инновационного развития, заключающегося в охватывании налоговыми льготами всех стадий жизненного цикла технологии. Благодаря поэтапной поддержке инноваций, влияющих на все субъекты экосистем, эффективность стимулирования, а, как следствие, и их функционирования повысится, что неминуемо окажет положительное влияние на достижение технологического суверенитета страны.

Библиография

1. Sotirofski I. Understanding Innovation Ecosystems // *Interdisciplinary Journal of Research and Development*. 2024. Vol. 11, № 1. P. 1-6. DOI: 10.56345/ijrdv11n101 EDN: SHUWTF.
2. Соколов А. Б., Филатов В. И. Новые инструменты инвестиционной поддержки проектов в области технологического суверенитета // *Мир новой экономики*. 2023. № С. 91-108.
3. Иванюк И. А., Маков А. Ю. Конкурентоспособность производителей лекарственных средств с точки зрения концепции инновационной культуры // *Известия Волгоградского государственного технического университета*. 2012. № 7(94).
4. Симачев Ю. В., Кузык М. Г., Зудин Н. Н. Результаты налоговой и финансовой поддержки российских компаний: проверка на дополнительность // *Журнал Новой экономической ассоциации*. 2017. № 2. С. 59-93. DOI: 10.31737/2221-2264-2017-34-2-3 EDN: YTSZUX.
5. Negassi S., Sattin J. Evaluation of Public R&D Policy: A Meta-regression Analysis. Newark, DE : University of Delaware, Department of Economics, 2014.
6. Суслина А. Л., Леухин Р. С. Работает ли налоговое стимулирование инноваций? Оценка эффективности в России и в мире // *Финансовый журнал*. 2018. № 5. С. 58-69. EDN: YMCOOL.
7. Dimos C., Pugh G. The effectiveness of R&D subsidies: A meta-regression analysis of the evaluation literature // *Research Policy*. 2016. Vol. 45, iss. 4. P. 797-815.
8. Dechezleprêtre A., Einiö E., Martin R., Nguyen K.-T., Van Reenen J. Do tax Incentives for Research Increase Firm Innovation? An RD Design for R&D // *NBER Working Paper*. 2016. No. 22405.
9. OECD. The Impact of R&D tax incentives: Results from the OECD microBeRD+ project. OECD Science, Technology and Industry Policy Papers. Paris, 2023. No. 159.
10. Knoll B., Riedel N., Schwab T., Todtenhaupt M., Voget J. Cross-border effects of R&D tax incentives // *Research Policy*. 2021. Vol. 50, iss. 9. DOI: 10.1016/j.respol.2021.104326 EDN: NYUGSK.
11. Фролова Н. Д., Шашкова Н. В. Налоговое стимулирование научно-исследовательской деятельности частного сектора как инструмент обеспечения экономической безопасности России // *Экономическая безопасность*. 2022. Т. 5, № 4. С. 1287-1308.
12. Логинова Т. А. Налоговое стимулирование расходов предприятий на НИОКР: особенности и проблемы регулирования // *Правоприменение*. 2022. Т. 6, № 1. С. 111-123. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(1).111-123 EDN: WEXQYZ.
13. Дубков Д. А. Классификация инструментов налогового стимулирования инновационного потенциала хозяйствующих субъектов // *Аудиторские ведомости*. 2024. № 1. С. 114-123. DOI: 10.24412/1727-8058-2024-1-114-123 EDN: AJCYBV.
14. Кадомцева М. Е. Налоговое сопровождение этапов инновационного процесса // *Вестник ПНИПУ. Социально-экономические науки*. 2018. № 1. С. 230-241.
15. Триерс С. В. Инноватору "долина смерти" не страшна // *Аккредитация в образовании*. 2014. № 1 (69). С. 52-53. EDN: TTTXOP.
16. Дубков Д. А. Имплементация режима "патент бокс" в качестве инструмента

налогового стимулирования инновационной деятельности // Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия: Экономика и право. – 2023. № 11. С. 23-32. DOI: 10.37882/2223–2974.2023.11.10 EDN: EPGJJA.

17. Налоговые методы повышения эффективности инвестиционных проектов : монография / Л. И. Гончаренко, Н. Г. Вишневская, Ю. В. Малкова [и др.]. М. : Русайнс, 2018. 171 с.

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 стимулирование в достижении технологического суверенитета России, рассматриваются налоговые инструменты как ключевой механизм поддержки инноваций и инвестиций в технологические экосистемы, включая НИОКР, коммерциализацию разработок и модернизацию производств.

Методология исследования основана на проведении теоретического анализа, изучении современных научных публикаций по рассматриваемой теме, сравнительном анализе эффективности прямых и косвенных мер поддержки технологического суверенитета, классификация налоговых стимулов по стадиям жизненного цикла технологий.

Актуальность работы авторы связывают с тем, что инвестиции являются важнейшим компонентом в достижении технологического суверенитета, а меры налогового стимулирования позволяют государству побуждать организации к финансированию необходимых для экономики направлений, в том числе встраиваться или инвестировать в экосистемы технологического развития.

Научная новизна работы заключается в представленных результатах анализа существующей системы налогового стимулирования в России в разрезе жизненного цикла технологий, внесенных предложениях по снижению НДС и налога на прибыль для доходов от интеллектуальной собственности, расширению льгот по страховым взносам для высокотехнологичных компаний, стимулированию затрат не только на создание, но и на приобретение инноваций.

Структурно в работе выделены следующие разделы: Введение, Обзор литературы, О преимуществах и недостатках разных видов поддержки обеспечения технологического суверенитета, Налоговое стимулирование инноваций, Выводы и предложения, а также Библиография.

В статье по результатам выполненного обзора литературы сделан вывод о том, что в исследовательской среде на сегодняшний день нет консенсуса относительно того, какие меры поддержки обеспечения технологического суверенитета все же наиболее эффективны: прямые или косвенные. Как правило, ответ исследователей на данный вопрос зависит от многих факторов: методологии и базы исследования, критериев эффективности, интерпретации получаемых результатов. Авторы считают, что налоговое стимулирование инвестиций и инноваций является неотъемлемой частью и могут быть эффективным инструментом общей государственной политики по достижению технологического суверенитета; приводят примеры налоговых льгот в российском законодательстве, применяющихся на разных стадиях жизненного цикла технологии.

Библиографический список включает 17 источников: научные публикации отечественных и зарубежных авторов по вопросам налогового стимулирования технологического суверенитета на русском и иностранных языках. В тексте публикации имеются адресные отсылки к списку литературы, подтверждающие наличие апелляции к оппонентам.

Из недостатков следует отметить отсутствие четких формулировок цели и задач исследования, его рабочей гипотезы и методов ее проверки, а также научной новизны и практической значимости – уточнение методологического аппарата в этих направлениях придаст излагаемому материалу вид законченной научной работы.

Тема статьи актуальна, соответствует направлению журнала «Налоги и налогообложение», материал отражает результаты проведенного авторами исследования и рекомендуется к опубликованию с учетом высказанных пожеланий.

Taxes and Taxation

Правильная ссылка на статью:

Musaeva, K.M., Imanshapieva, M.M. (2025). Realizing the Fiscal and Regulatory Potential of Corporate Income Tax. *Taxes and Taxation*, 4, 26–35. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.3.70642

Realizing the Fiscal and Regulatory Potential of Corporate Income Tax / Реализация фискального и регулирующего потенциала налога на прибыль организации

Мусаева Хайбат Магомедтагировна

ORCID: 0000-0002-3071-0842

кандидат экономических наук

доцент, кафедра налогов и налогового администрирования, Финансовый университет при
Правительстве РФ

125468, Россия, г. Москва, пр-т Ленинградский, 49

✉ zavazatm17@gmail.com



Иманшапиева Мазика Мусабековна

кандидат экономических наук

доцент, кафедра финансы и кредит, Дагестанский государственный университет

367000, Россия, республика Дагестан, г. Махачкала, ул. Гаджиева, 43"а"

✉ mazika21@ramblr.ru



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

DOI:

10.7256/2454-065X.2024.3.70642

EDN:

LXZTJM

Дата направления статьи в редакцию:

06-05-2024

Дата публикации:

14-08-2025

Abstract: The subject of this study is the fiscal and regulatory possibilities of corporate income tax, its structural elements, and their impact on the economic activity of business

entities. The purpose of the study is to identify possible ways to expand the use of the fiscal and regulatory potential of corporate income tax as an important tool for stimulating economic activity. The paper provides an assessment of the level of corporate income tax revenues to the budget system of the Russian Federation, and analyzes the factors constraining the realization of its fiscal potential. Special attention is paid to the analysis of corporate income tax revenues based on the materials of one of the subjects of the Russian Federation with a low level of production and investment potential in the Republic of Dagestan. The conclusion is that despite the excess of the growth rate of income tax to the budget over the overall growth of tax revenues, the potential for increasing budget revenues due to an increase in the tax burden has been exhausted. Considerable attention is paid to the instruments for stimulating investment activity provided for by the current tax legislation on corporate income tax. The need to achieve the set research goal led to the expediency of using a set of different methods and techniques: the transition from the general to the particular, logical inference, observation, generalization, systematization, comparison, factor analysis, synthesis, and a systematic approach. The research is based on official analytical data from the Federal Statistics Service of the Russian Federation, the Federal Tax Service of Russia, as well as the Office of the Federal Tax Service of Russia for the Republic of Dagestan. The scientific novelty of the study lies in developing a set of recommendations to realize the fiscal and regulatory potential of income tax, thereby stimulating investment activity among organizations and reducing tax risks. The conclusion is substantiated that it is necessary to achieve an increase in corporate income tax revenues not by increasing the fiscal burden, but by fully realizing its regulatory potential as a tool to stimulate economic activity. Recommendations are formulated to improve the investment tax deduction for corporate income tax, aiming to stimulate the renewal of worn-out fixed assets. It is noted that strategically important internal reserves for increasing income tax revenues can be both the growth of the tax base due to the intensification of economic activity of the subjects of the Russian Federation, and comprehensive solutions aimed at reducing tax risks.

Keywords:

depreciation of fixed assets, depreciation premium, investment tax deduction, tax risks, tax incentive instruments, tax revenues, Research and development, regulatory potential, corporate profit tax, regional economic activity

Аннотация: Предметом исследования являются фискальные и регулирующие возможности налога на прибыль организаций, его структурные элементы и их влияние на экономическую активность субъектов предпринимательства. Цель исследования – выявление возможных путей расширения использования фискального и регулирующего потенциала налога на прибыль организаций как важнейшего инструмента стимулирования экономической активности. В работе дается оценка уровню поступлений налога на прибыль организаций в бюджетную систему Российской Федерации, анализируются факторы, сдерживающие реализацию его фискального потенциала. Особое внимание уделяется анализу поступлений в бюджет налога на прибыль организаций по материалам одного из субъектов РФ, с низким уровнем производственного и инвестиционного потенциала – Республики Дагестан. Аргументируется вывод, несмотря на превышения темпов роста налога на прибыль в бюджет над общим ростом налоговых поступлений, потенциал увеличения поступлений в

бюджет за счет увеличения налоговой нагрузки исчерпан. Значительное место уделяется инструментам стимулирования инвестиционной активности, предусмотренные действующим налоговым законодательством по налогу на прибыль организаций. Необходимость достижения поставленной цели исследования обусловила целесообразность использования комплекса различных методов и приемов: переход от общего к частному, логическое умозаключение, наблюдение, обобщение, систематизация, сравнение, факторный анализ, синтез, системный подход. Исследование опирается на официальные аналитические данные Федеральной службы статистики РФ, ФНС России, а также Управления ФНС России по Республике Дагестан. Научная новизна исследования заключается в разработке комплекса рекомендаций, направленных на реализацию фискального и регулирующего потенциала налога на прибыль в контексте стимулирования инвестиционной активности организаций и снижения налоговых рисков. Обосновывается вывод, что необходимо добиваться роста поступлений налога на прибыль организаций не путем увеличения фискальной нагрузки, а посредством наиболее полной реализации его регулирующего потенциала как инструмента стимулирования экономической активности. Формулируются рекомендации, направленные на совершенствование инвестиционного налогового вычета по налогу на прибыль организаций как инструмента стимулирования ускорения обновления изношенных основных фондов. Отмечается, что стратегически важными внутренними резервами увеличения поступлений по налогу на прибыль могут стать как рост налоговой базы за счет активизации экономической активности субъектов Российской Федерации, так и комплексные решения, направленные на снижение налоговых рисков.

Ключевые слова:

налог на прибыль, регулирующий потенциал, налоговые поступления, инструменты налогового стимулирования, налоговые риски, инвестиционный налоговый вычет, амортизационная премия, основные средства, НИОКР, экономическая активность

Introduction

The modern era in nearly all countries is characterized by socio-economic development instability. The Russian Federation faces particular pressure, overcoming the most difficult challenges caused by contemporary issues, worsened by extensive sanctions imposed on it. In this context, it is crucial to maximize the use of internal reserves and the potential for increasing tax revenues at all levels of government, while maintaining a balance between the fiscal and regulatory roles of taxes. Among the taxes paid by business entities, corporate income tax is the most important, with significant budgetary and somewhat regulatory potential. Consequently, each component of this tax should be carefully examined and considered.

The issues of improving the mechanism for calculating corporate income tax and possible ways to strengthen its role in stimulating investment and innovation activity are considered in the works of Anisimova A. A. [\[2\]](#), Goncharenko L. I. [\[3\]](#), Gamukina V. V. [\[4\]](#), Korotkov Yu.S. [\[9\]](#), Kachur O. V. [\[8\]](#), Dekanova D.R. [\[5\]](#), Zotikova N. Z. [\[6\]](#), Malis N.I. [\[13\]](#), Mandroshchenko O. D. [\[11\]](#), Nazarova N. A. [\[13\]](#), Panskova V. G. [\[12\]](#), Tikhonova A.V. [\[13\]](#), Khorudzhcheva V. I. [\[5\]](#), Shatunova G.A. [\[14\]](#), and other researchers.

It is necessary to strengthen the focus of tax incentives on ensuring the technological and

industrial sovereignty of the Russian Federation. The current political and socio-economic situation in the country and the world, as well as the dynamic changes taking place in the economy of the Russian Federation, require in-depth research on the possibilities of taxes to fully realize the existing potential, especially corporate income tax, which directly affects the final result of business entities' activities.

The results of the study and their discussion

Since "profit is one of the components of GDP, for an objective assessment of income tax revenues, it is necessary to take into account macroeconomic indicators" [7]. Despite the most difficult challenges that Russia faces in modern conditions (including exogenous factors), its economy as a whole shows positive trends in key macroeconomic indicators. Thus, according to official data from the statistical bodies of the Russian Federation in 2023, GDP growth in 2022 amounted to 3.6%, real wages -7.8%, and industrial production index -3.5%. There was also an increase in tax revenues for budgets of different levels of the Russian Federation's budget system.

In 2023, the Russian Federation's consolidated budget received tax revenues administered by the Federal Tax Service of Russia for 36,183 billion rubles, which is 8% more than in 2022. At the same time, the share of corporate income tax accounted for 22% of all tax revenues administered by the Federal Tax Service of Russia. Comparative data on the volume of basic tax revenues to the consolidated budget of the Russian Federation for 2022–2023 are shown in Fig. 1.

As the data in Fig.1 shows, in 2023, corporate income tax was received by 25% more in the consolidated budget of the Russian Federation than in 2022. At the same time, "the federal budget received income tax for 1,918 billion rubles, which is 14% more than in 2022. The consolidated budgets of the constituent entities of the Russian Federation received corporate income tax by 6004 billion rubles, which is 28% more than in 2022 (Certificate "On receipt of income administered by the Federal Tax Service of Russia in 2023"). In general, the growth rate of corporate income tax revenues to the consolidated budget of the Russian Federation outstripped the overall growth in tax revenues. Thus, with an 8% increase in total tax revenues in 2023 compared to 2022, income tax receipts increased by 25% (Fig.2).

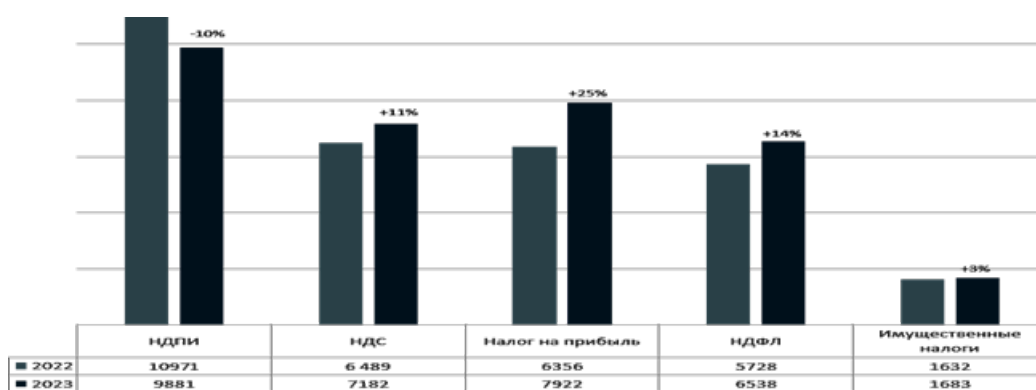


Fig. 1. Comparative characteristics of the volumes and rates of changes in tax revenues to the consolidated budget of the Russian Federation for 2022–2023. *Source: (Reference "On the receipt of income administered by the Federal Tax Service of Russia in 2023" [Electronic resource]. URL: <https://analytical.nalog.gov.ru> (accessed 02.05.2024))

The observed increase in the amount of income tax was due to the rise in annual recalculations for additional tax payments based on the results of activities for 2022 in the

raw and non-raw sectors of the economy (due to the rise in profits due to exchange differences), as well as an increase in the volume of payments from organizations in the banking sector of the economy. An increase in the cost of borrowing following an increase in the key rate (from 7% to 20%) and a decrease in securities quotations led to a loss for many large banks in 2022, which could not help but affect the volume of corporate income tax receipts.

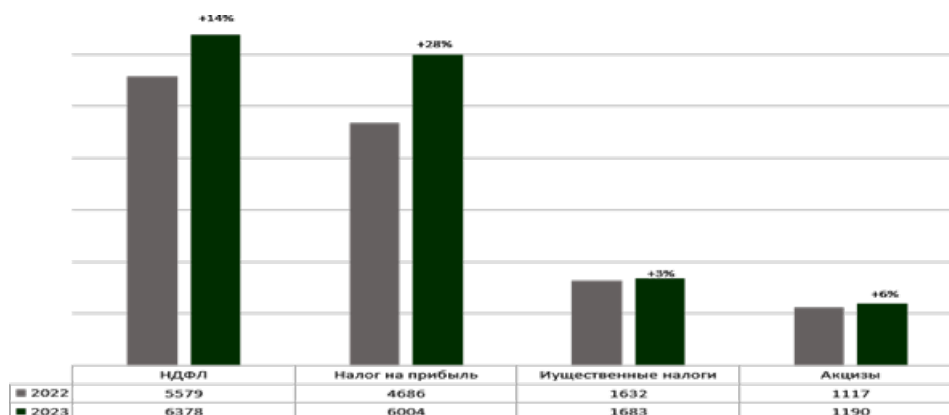


Fig. 2. Comparative characteristics of the volume and structure of tax revenues to the consolidated budgets of the subjects of the Russian Federation for 2022-2023.

Source: *(Certificate "On receipt of income administered by the Federal Tax Service of Russia in 2023" [Electronic resource].URL:<https://analytical.nalog.gov.ru> (accessed 02.05.2024))

According to the Federal Tax Service of Russia, due to an increase in the average price of Urals crude oil (from September to November 2023) by 14.5%, income tax receipts increased by 3.6%. In 2023, along with the raw materials industries, there was a significant improvement in the results of financial and economic activities in such non-raw materials sectors of the economy as metallurgy, energy, construction, and information. In general, the profit growth of profitable organizations in 2023 compared to 2022 amounted to 24.1%. A significant increase in income tax paid by organizations of the economy's metallurgical sector (by 118 billion rubles) was due to a rise in average actual prices for non-ferrous metallurgy products in January to September 2023 (copper by 8.7%, nickel by 2.8%, molybdenum by 68%).

The volume of corporate income tax revenues was negatively affected by a decrease in revenues from organizations in the gas sector of the economy, due to a drop in prices for products sold. Thus, the reduction in the volume of exported natural gas in 2023 amounted to 56.6%, and the average export price for natural gas was 51.5%. In addition, the growth of income tax revenues is hindered by low volumes of the tax base being formed, as a result of the problematic financial situation of organizations, the uncompetitiveness of their products, increased costs of production and sale of products, and a high degree of deterioration of fixed assets. So, in general, in the Russian Federation, in 2023, a depreciation rate of fixed assets was seen, amounting to 40.9% (in commercial organizations, more than 50%). "The coefficient of renewal of fixed assets is low (less than 4.0), the share of completely worn-out equipment is more than 20%" [6]. In the current situation, it is strategically vital to achieve an increase in corporate income tax revenues not by increasing the fiscal burden, but to promote the creation of the most favorable conditions for the growth of the tax base in the future by strengthening investment and innovation activity in the regions (realizing the potential of the regulatory function of the tax).

The fiscal role of corporate income tax in the revenues of the consolidated budgets of the Russian Federation is relatively high (more than 30%). By the end of 2023, the share of corporate income tax in the total income of the consolidated budget of the Russian Federation was 22%, in tax revenues of the federal budget, 8%, and in tax revenues of budgets of constituent entities of the Russian Federation, 36% (Fig.1; 2). Consider the income tax receipts of organizations based on the materials of a separate subject of the Russian Federation, in particular, the Republic of Dagestan (RD). In 2023, the consolidated budget of the region received tax revenues of 50,242.3 million rubles, which is 6.1% more than in 2022. (Table.1). However, despite the increase in revenues, budget assignments in the region to mobilize taxes to the consolidated budget were fulfilled only by 94.8% (Analytical note "On the progress of taxes, fees and other mandatory payments administered by the Office of the Federal Tax Service of Russia for the Republic of Dagestan to the budget system of the Russian Federation for 2023").

Table 1. Comparative data on the receipt of corporate income tax in the consolidated budget of the Republic of Dagestan for 2022–2023.

Name of income	2022		2023		Growth rate (% 2023/2022)
	million rubles	in %, to the end	million rubles	in %, to the end	
Total tax revenues, of which:	47353,7	100	50242,3	100,0	106,1
Corporate income tax	5951,2	12,6	7076,0	14,1	118,9

*Source: compiled according to the reporting data of the Ministry of Finance of the Republic of Dagestan and the Office of the Federal Tax Service of Russia for the Republic of Dagestan for 2022–2023.

To avoid a significant gap between the planned and actual indicators of tax revenues, it is important to assess the tax opportunities of the region as objectively as possible. According to the data of the tax authorities of the Republic of Dagestan, the non-fulfillment of budget assignments for the mobilization of total tax revenues was due to overestimated budget parameters adopted by the Law of the Republic of Dagestan No. 95 dated 12.12.2022. "On the republican budget of the Republic of Dagestan for 2023 and for the planning period of 2024 and 2025."

As in the Russian Federation as a whole, according to RD in 2023, compared with 2022, the growth rate of corporate income tax receipts outpaced the overall growth in tax revenues. Thus, in 2023, income tax receipts to the consolidated budget of the region amounted to 7076.0 million rubles, with a growth rate compared to 2022 was 118.9%. Nevertheless, despite the increase in revenues, budget assignments for the mobilization of corporate income tax were fulfilled only by 95.6%. In Dagestan, the non-fulfillment of budget assignments for corporate income tax in 2023 was primarily due to the expectation of a budget effect from the implementation of infrastructure projects for 560.5 million rubles. The budget effect was expected from the implementation of the investment project "Côte d'Azur" within the framework of the infrastructure project, the Chirkey-Makhachkala-Kaspiysk water pipeline. However, investments within the framework of this infrastructure project have been postponed to 2024 and subsequent years.

In general, the positive dynamics of revenues to the republican budget for separate divisions registered in the territory of the RD were provided by a significant increase in revenues TO No. 8590 of PJSC Sberbank of Russia, PJSC Federal Hydrogenerating Company

Rushydro, and JSC Russian Railways. According to the results of the control work in 2023, compared with 2022, the amounts before corporate income tax accruals to the consolidated budget of the Republic of Dagestan increased from 249 million rubles, up to 265 million rubles (Analytical note "On the progress of taxes, fees and other mandatory payments administered by the Office of the Federal Tax Service of Russia for the Republic of Dagestan to the budget system of the Russian Federation for 2023").

Despite the overall increase in tax revenues, a negative trend was observed for individual payers in the region. Thus, a decrease in revenues for 2023 compared to 2022 occurred for such "taxpayers as: JSC Derbent Sparkling Wine Factory (89.5 million rubles were received in 2023, which is 12.7% less than revenues in 2022); Dorservice LLC for 27.7 million rubles, which is 30.9% less revenue in 2022; Kizlyar Brandy Company JSC (revenues amounted to 162.6 million rubles, which is 4.3% less revenue compared to 2022)." The decrease in the tax base was influenced by the excess of the growth rate of expenses over sales income, a decline in profits from signaling activities due to a decrease in revenue, and a simultaneous increase in costs. In general, due to the low production and investment potential of the Republic of Dagestan, the share of corporate income tax in the total revenue of its consolidated budget for 2023 amounted to only 14% (Table.1), whereas (as noted above), in general, for all subjects of the Russian Federation, the same indicator is more than 30% (in 2023, 36%).

Corporate income tax is one of the riskiest taxes. It is no coincidence that significant amounts of payments are systematically accrued according to the results of the control work. In practice, business entities most often use such methods of illegal optimization as failure to comply with the standards for allocating costs to expenses that reduce the tax base when calculating income tax, entering false information into tax reporting, non-compliance with the requirements for the application of accelerated depreciation and amortization premium, manipulation of preferences, business fragmentation, etc. [\[10\]](#). As a result, business entities face unfair tax competition, and the state has lost tax benefits. Tax authorities should counteract such violations of tax legislation by strengthening control over the activities of business entities with increased tax risk. However, to prevent an unjustified increase in tax administration costs, it is advisable to loosen control over less risky organizations and their operations.

The regulatory function of corporate income tax has a significant impact on the economy and business environment. It should be noted that in many developed countries of the world (USA, Germany, Sweden, Japan, Hong Kong), the share of corporate income tax in their budget revenues does not exceed 10–15%. At the same time, this tax is more focused on performing a regulatory function. And this is even though corporate income tax rates in these countries are, on average, comparable to those in the Russian Federation. This is achieved, along with direct investments, through a wide system of benefits and preferences (despite the reduction) in corporate income tax, the use of its internal potential as a tool to enhance economic activity, primarily to stimulate technological renewal of the production process. The rich global experience successfully demonstrates that R&D investments are drivers of economic growth. "The latest international business report shows that global net investment in R&D has increased to 36% and is the highest figure in history." [\[8\]](#)

To prevent organizational bankruptcy in the face of the strongest negative impact from internal and exogenous factors, comprehensive measures are crucial, including tax incentives for investment and innovation activities [\[1\]](#). In terms of corporate income tax, the following main instruments for stimulating R&D provided for by Russian legislation can be

distinguished: non-linear, including accelerated depreciation; depreciation premium; investment tax deduction; recognition of part of deductions as R&D expenses; and special industrial investment contract - SPIC. Thanks to this set of tax instruments, organizations have the opportunity to improve the technical equipment of production to a certain extent.

In recent years, the investment tax deduction (INV) has been increasingly developed, which, in accordance with Article 286.1 of the Tax Code of the Russian Federation, has been introduced in most regions of the Russian Federation. When applying an investment tax deduction by a business entity, the organization will receive a benefit that, as a rule, is several times larger than if it had used accelerated depreciation.

Federal and regional legislative acts constantly supplement the conditions for the use of INV. So, for example, from the period of 1.01.2023, "clause 7, clause 2 of Article 286.1. of the Tax Code of the Russian Federation is in force, according to which, INV includes no more than 100% of the cost of works (services) for installation, testing, adaptation and modification of computer programs and fixed assets included to the Unified Register of Russian Radio-electronic Products" (Federal Law No. 430-FZ dated 04.11.2022 "On Amendments to Article 286.1 of Part Two of the Tax Code of the Russian Federation"). The development of the INV conditions, limitations, as well as the experience of the regions in its introduction, are discussed in detail in previous publications by the authors. We note only the basic condition for the use of INV: a reduction in the income tax base for the purchase of fixed assets to 90% (in Moscow, St. Petersburg, Adygea, Buryatia, in the Republic of Dagestan, etc.); a decrease to 50% (in the republics of Bashkortostan, Ingushetia, Karelia, Crimea, Mari El, etc.).

There are no requirements in the legislation for further attracting investments, which reduces the incentives to use the saved funds from the investment tax deduction for the subsequent renewal of the fixed asset fleet. The investment tax deduction also leads to a loss of revenues from the budgets of the constituent entities of the Russian Federation, as the federal budget covers only a small part of the revenues of the regions when providing an investment deduction, which also negatively affects the scale of its application.

The use of the depreciation premium is beneficial only if the payer is not going to sell this property in the near future. Accelerated depreciation can be applied only in cases specifically stipulated in the Tax Code of the Russian Federation. Non-linear depreciation can be used by all business entities, regardless of whether they are engaged in research or not, but it allows you to reduce the tax burden only during the initial period of operation of fixed assets.

Conclusions and suggestions

1. Corporate income tax, having a high fiscal role, forms a significant part of the revenues of the budget system of the Russian Federation (in 2023, 22%). Its share in the revenues of the consolidated budgets of the constituent entities of the Russian Federation is even higher (in 2023, 36%). Despite internal and external (exogenous) shocks, in 2023 as a whole, in comparison with 2022, there was an increase in tax revenues to the budget system of the Russian Federation, while the growth in receipts of the studied corporate income tax significantly outstripped the overall growth in tax revenues. This growth occurred due to both objective and subjective factors analyzed in the work.

2. Despite the increase in revenues, in some regions with low production potential and a low level of investment activity, there was a failure to fulfill budget assignments for the mobilization of corporate income tax to the budget, moreover, its fiscal role is low (for

example, in the Republic of Dagestan less than 15% of the total revenues of the consolidated budget of the region). At the same time, there are budget losses on corporate income tax due to untimely investments in planned investment projects. Systemic solutions are needed here, both stimulating the growth of direct investment and measures in the field of tax incentives for investment activity of business entities.

3. Corporate income tax is one of the riskiest taxes. At the same time, the riskiness stems from two factors: the complexity of the calculation mechanism and the insufficient competence of specialists in calculating it, which leads to accidental law violations, and the deliberate actions of responsible persons who employ various optimization methods, including illegal ones. As a result, the market motivation of business entities is disrupted, unfair tax competition arises in the field of industry markets, and the state loses tax benefits. The task of the tax authorities is to counteract such violations by strengthening control over the activities of companies with increased tax risk. However, as part of the development of a risk-based approach to the implementation of forms of tax control, to prevent an unjustified increase in tax administration costs, it is advisable to weaken control over less risky organizations and their operations.

4. At present, it is strategically important to achieve an increase in corporate income tax revenues in the constituent entities of the Russian Federation not by increasing the fiscal burden, but by promoting the creation of the most favorable conditions for the growth of the tax base in the future by strengthening investment and innovation activity in the regions. An investment tax deduction for corporate income tax plays an important role in stimulating the economic activity of business entities. To increase regional interest in the full-scale introduction of INV, it is advisable to either fully compensate for budget losses during its introduction or to cover these costs at the expense of the federal part of the corporate income tax. In cases of further growth of investment activity of business entities using an investment tax deduction, in cases of ensuring an annual increase in investments, it is advisable to provide additional incentive measures in the legislation in terms of reducing the tax burden on corporate income tax. This measure will provide a stimulating effect on accelerating the renewal and reconstruction of the fleet of worn-out fixed assets.

The main internal reserves for increasing income tax revenues can be both the growth of the tax base due to the activation of economic activity through the fullest realization of its regulatory potential, and comprehensive solutions aimed at reducing tax risks for the tax under study. Only thorough and systemic solutions can help achieve a balance between the fiscal and regulatory functions of corporate income tax.

References

- 1 . Akulov, A. Y., Klycheva, G. S., et al. (2023). Evolution of state regulation of the specialized body in the field of bankruptcy in the context of insolvency development. *Vestnik of Kazan State Agrarian University*, 1(69), 85–93.
- 2 . Anisimova, A. A. (2018). Transfer of losses to the future: Fiscal implications for regional budgets. *Regional Economics: Theory and Practice*, 3(450), 536–550.
- 3 . Goncharenko, L. I., & Knyazeva, A. V. (2023). Directions for tax policy transformation to provide support and stimulation for the innovative development of the economy. *Economics. Taxes. Law*, 16(6), 108–118.
- 4 . Gamukin, V. V. (2024). Features of the redistribution of financial resources between the budgets of the Tyumen region, Yamal, and Yugra. *North and Market: Formation of Economic Order*, 1, 121–136.
- 5 . Dekanova, D. R., & Horuzhiy, V. I. (2024). Modern approaches to forecasting tax receipts

on organizational profits in the Russian Federation. *Problems of Economics and Legal Practice*, 20(1), 225–229.

6 . Zotikov, N. Z. (2024). Ways of optimization of the profit tax and their influence on the incomes of budgets of subjects of the Russian Federation. *Management*, 12(1), 70–80. <https://doi.org/10.26425/2309-3633-2024-12-1-70-80>

7 . Imanshapieva, M. M., & Musaeva, K. M. (2018). Increasing the efficiency of the mechanism of corporate profit taxation at the modern stage. *Taxes and Taxation*, 2, 20–32. <https://doi.org/10.7256/2454-065X.2018.2.25430>

8 . Kachur, O. V. (2023). Tax privileges on R&D as a tool to stimulate investment. *Modern Economy: Problems and Solutions*, 1(157), 118–125.

9 . Korotkikh, Y. S., & Zhuravleva, I. V. (2023). Tax on the profit of organizations: The impact of the tax on the budget of the subject of the Russian Federation. *Kuznenno-stampovatel'noe Proizvodstvo. Material Processing by Pressure*, 3, 132–141.

10 . Kritskiy, V. I. (2023). Taxation of the profit of organizations: The analysis of vulnerabilities, risks, and threats to the state. *Business. Education. Law*, 2(63), 160–165.

11 . Mandroshchenko, O. V. (2024). Profit tax of organizations: Risks for taxpayers. *National Interests: Priorities and Security*, 4(433), 686–702.

12 . Panskov, V. G. (2023). A change in priorities in the distribution of the tax burden is a condition for ensuring the transition to advanced development. *Economy. Taxes. Law*, 16(1), 140–145.

13 . Malis, N. I., & Nazarova, N. A., et al. (2020). *Profit of organizations: Taxation and accounting*. INFRA-M.

14 . Shatunova, G. A., Shvetsova, M. V., et al. (2020). Features of the impact of the amortization premium on the amount of tax on profit. *Vector of Economics*, 5(47), 13–19.

Библиография

1. Пансков В.Г. Изменение приоритетов в распределении налоговой нагрузки как условие обеспечения перехода к опережающему развитию // Экономика. Налоги. Право. 2023. Т. 16. № 1. С. 140-145.

2. Прибыль организаций: налогообложение и учет / Н.И. Малис, Н.А. Назарова, А.В. Тихонова. – Москва: Магистр: ИНФРА-М, 2020. – 180 с.

3. Мандрощенко О.В. Налог на прибыль организаций: риски налогоплательщиков // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. 2024. № 4(433). С. 686-702.

4. Крицкий В. И. Налогообложение прибыли организаций: анализ уязвимостей, рисков и угроз государству // Бизнес. Образование. Право. 2023. № 2(63). С. 160-165.

5. Коротких Ю.С., Журавлевой И.В. Налог на прибыль организаций: влияние налога на бюджет субъекта Российской Федерации // Кузнечно-штамповочное производство. Обработка материалов давлением. 2023. № 3. С. 132-141.

6. Качур О. В. Налоговые льготы на НИОКР как инструмент стимулирования инвестиций. Современная экономика: проблемы и решения. 2023. № 1 (157). С. 118-125.

7. Иманшапиева М.М., Мусаева Х.М. Повышение эффективности механизма налогообложения прибыли организаций на современном этапе // Налоги и налогообложение. 2018. № 2. С. 20-32.

8. Зотиков Н.З. Способы оптимизации налога на прибыль и их влияние на доходы бюджетов субъектов Российской Федерации // Управление. 2024. Т. 2. № 1. С. 70-80. DOI: 10.26425/2309-3633-2024-12-1-70-80.

9. Деканова Д.Р., Хоружий В.И. Современные подходы к прогнозированию поступлений налога на прибыль организаций в Российской Федерации // Проблемы экономики и юридической практики. 2024. Т. 20. № 1. С. 225-229.

10. Гамукин В.В. Особенности перераспределения финансовых ресурсов между бюджетами Тюменской области, Ямала и Югры // Север и рынок: формирование

экономического порядка. 2024. № 1. С. 121-136.

11. Гончаренко Л.И., Князева А.В. Направления трансформации налоговой политики в целях обеспечения поддержки и стимулирования инновационного развития экономики//Экономика. Налоги. Право. 2023. Т. 16. № 6. С. 108-118.

12. Анисимова А.А. Перенос убытков на будущее: фискальные последствия для бюджетов регионов//Региональная экономика: теория и практика. 2018. № 3(450). С. 536-550.

13. Akulov A., Klychova G., Ryakhovsky D. The evolution of state regulation of the activities of a specialized authority in the field of bankruptcy in the context of insolvency institution development//Vestnik of the Kazan State Agrarian University. 2023. Т. 18. № 1(69). С. 85-93.

14. Шатунова Г.А., Швецова М.В. Особенности влияния амортизационной премии на величину налога на прибыль // Вектор экономики. 2020. № 5(47). С. 13.

Результаты процедуры рецензирования статьи

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

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

Рецензируемая публикация посвящена исследованию реализации фискального и регулирующего потенциала налога на прибыль организации в условиях современной экономики нашей страны.

Методология исследования базируется на применении общенаучных методов научного исследования и приемов экономического анализа налоговых платежей и поступлений.

Актуальность работы авторы справедливо связывают с тем, что в системе налогов, уплачиваемых субъектами предпринимательства, важнейшим является налог на прибыль организаций, обладающий высоким фискальным и регулирующим потенциалом, который востребован в условиях сложившейся политической и социально-экономической ситуации в стране и в мире.

Научная новизна работы, по мнению рецензента состоит в выводах о том, что внутренними резервами увеличения поступлений по налогу на прибыль могут стать как рост налоговой базы за счет активизации экономической активности посредством наиболее полной реализации его регулирующего потенциала, так и комплексные решения, направленные на снижение налоговых рисков.

Структурно в статье выделены следующие разделы: Введение, Результаты исследования и их обсуждение, Выводы и предложения, Библиография.

В публикации отражены позитивные тенденции изменения основных макроэкономических показателей, показан рост налоговых поступлений в бюджеты разных уровней бюджетной системы Российской Федерации, выявлены факторы, оказавшие отрицательное влияние на объемы поступлений налога на прибыль организаций. Авторами проведен анализ данных о поступлении налога на прибыль организаций в консолидированный бюджет Республики Дагестан за 2022-2023 гг., отмечены опережающие темпы роста поступлений по налогу на прибыль организаций в сравнении с общим ростом налоговых поступлений. В публикации отмечено, что налог на прибыль относится к числу наиболее рискованных налогов, сказано о методах незаконной налоговой оптимизации; освещен мировой опыт использования регулирующей функции налога на прибыль в воздействии на экономику и бизнес-среду; выделены основные инструменты стимулирования НИОКР, предусмотренные российским законодательством. По результатам работы сформулированы выводы и предложения, отраженные в четырех пунктах.

Библиографический список включает 14 источников – научные публикации отечественных авторов по рассматриваемой теме на русском и английском языках, изданные с 2018 по 2024 гг. В тексте публикации имеются адресные отсылки к списку литературы, подтверждающие наличие апелляции к оппонентам.

Из резервов улучшения публикации следует отметить недостаточное освещение использованных в работе методов научных исследований и источников исходных данных, выступивших в качестве материала работы. Представляется, что раздел «Материалы и методы исследования», размещенный после Введения, придавал бы логическую стройность работе, поскольку в нынешнем виде в статье сразу после вводной части излагаются результаты исследования без описания самой его процедуры. Также описание источников информации, встречающиеся по тексту работы, предлагается вынести в библиографический список с оформлением соответствующих ссылок

Тема статьи актуальна, материал отражает результаты проведенного авторами исследования, содержит элементы приращения научного знания, соответствует тематике журнала «Налоги и налогообложение», может вызвать интерес у читателей и рекомендуется к публикации с учетом высказанных пожеланий.

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Залесны Я., Мухамеджанов О.З., Савченко М.С. Общественный контроль за налоговыми органами государственной власти в России: проблемы определения пределов осуществления // Налоги и налогообложение. 2025. № 4. С. 36-45. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.4.75360 EDN: UBVTJB URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=75360

Общественный контроль за налоговыми органами государственной власти в России: проблемы определения пределов осуществления

Залесны Яцек

доктор юридических наук

профессор; Институт политических исследований; Варшавский университет

00927, Польша, г. Варшава, ул. Новы Свят, 67

✉ zalesny.yatsek@mail.ru



Мухамеджанов Омонулла Закирович

доктор юридических наук

профессор, профессор кафедры международного права и прав человека Ташкентского государственного юридического университета

100047, Республика Узбекистан, город Ташкент, ул. Сайилгох, д. 35

✉ kw20242024@mail.ru



Савченко Марина Станиславовна

доктор юридических наук

профессор, заведующая кафедрой государственного и международного права федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования "Кубанский государственный аграрный университет им. И.Т. Трубилина"

350040, Россия, Краснодарский край, г. Краснодар, ул. Калинина, 13

✉ niipg2010@mail.ru



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

DOI:

10.7256/2454-065X.2025.4.75360

EDN:

UBVTJB

Дата направления статьи в редакцию:

31-07-2025

Дата публикации:

05-09-2025

Аннотация: Настоящая статья посвящена публично-правовому анализу проблем определения пределов осуществления общественного контроля за налоговыми органами государственной власти в Российской Федерации. Деятельность, акты и решения налоговых органов власти отнесены законодательством об общественном контроле к числу объектов общественного контроля. Однако реализация мероприятий общественного контроля в отношении указанного объекта имеет определенные пределы реализации, обусловленные, с одной стороны, спецификой деятельности указанной разновидности органов публичной власти, а с другой стороны, особенностями информации, получаемой ими от налогоплательщиков. В этой связи в научной статье формализованы и проанализированы основные проблемы, связанные с определением оптимальных границ общественного контроля в отношении деятельности, актов и решений налоговых органов государственной власти в Российской Федерации. В настоящей статье использован ряд методов научного исследования, в частности: формально-логический; сравнительно-правовой; историко-правовой; статистический; социологический. Для разрешения вышеназванных проблем в работе разработана и обоснована система мероприятий путем: а) дополнения Налогового кодекса Российской Федерации отдельной статьей (или группой статей), в которой будет закреплён механизм организации и осуществления общественного контроля в отношении деятельности, актов и решений налоговых органов государственной власти, включая урегулирование вопросов, связанных с пределами его осуществления; б) разработки и принятия отдельного Федерального закона «Об общественном налоговом контроле», в котором будут определены понятие, принципы, цели, задачи общественного налогового контроля, основные формы и виды его мероприятий, вышеназванный механизм их организации и осуществления; в) разработки системы специальных требований к представителям субъектов общественного контроля, уполномоченным для организации и проведения вышеназванных мероприятий общественного контроля; г) создания специализированных субъектов общественного контроля, предназначенных для реализации данных мероприятий, которые будут независимы от налоговых органов государственной власти.

Ключевые слова:

общественный контроль, налоговые органы, Российская Федерация, проблемы, определение пределов, народовластие, оптимизация, налоговая тайна, информация, ответственность

Введение

Вопросы правовой природы, содержания и сущности института общественного контроля в Российской Федерации детально проанализированы в работах Г. А. Артемова, [\[1, с. 25-29\]](#) В. В. Гончарова, [\[4, с. 1-6; 5, с. 17-25\]](#) Р. Л. Метлицкого, [\[8, с. 141-146\]](#) Т. Н. Михеевой, [\[9, с. 73-78\]](#) Е. Е. Никитиной, [\[10, с. 22-36\]](#) К. В. Тулаевой, [\[13, с. 89-93\]](#) а также ряда других ученых. В свою очередь вопросы определения границ общественного контроля как в целом, так и в отдельных сферах его осуществления, тщательно исследуются в

произведениях В. В. Гончарова, [\[2, с. 41-45\]](#) Я. Б. Дицевича, [\[6, с. 295-305\]](#) И. В. Ковалевой, [\[7, с. 121-125\]](#) Ю. В. Оносова, [\[11, с. 4-10\]](#) И. В. Тепляшина, [\[12, с. 8-12\]](#) М. С. Хачатрян, [\[14, с. 24-30\]](#) а также некоторых иных авторов. В тоже время мы считаем, что исследований, которые были бы посвящены вопросам определения границ осуществления общественного контроля в отношении налоговых органов государственной власти, недостаточно. Этим обстоятельством и был обусловлен выбор темы настоящей научной статьи. Целью исследования выступает решение проблем определения границ общественного контроля в отношении деятельности, актов и решений налоговых органов государственной власти. В качестве основных задач исследования можно выделить: а) исследование места налоговых органов государственной власти в Российской Федерации в системе объектов общественного контроля; б) выявление, формализация и анализ основных проблем, связанных с определением оптимальных границ организации и осуществления общественного контроля в отношении деятельности, актов и решений налоговых органов государственной власти; в) разработка и обоснование системы мероприятий по разрешению вышеназванных проблем.

Основной текст

Существование любого современного демократического государства предполагает закрепление в качестве ключевого элемента его правовой системы института прав и свобод человека и гражданина. В Российской Федерации человек, его права и свободы выступают в качестве высшей конституционной ценности, когда деятельность органов публичной власти так или иначе посвящена вопросам обеспечения реализации, охраны, защиты прав и свобод человека и гражданина. Многонациональный народ России в Конституции 1993 года получил необычайно высокий правовой статус носителя суверенитета и единственного источника власти, реализующего свои властные полномочия через огромную систему прямых (например, выборы и референдумы) и опосредованных (в частности, деятельность органов публичной власти) форм демократии. Однако делегированные народом органам государственной власти и органам местного самоуправления полномочия нуждаются в строгой системе правовых гарантий, которые бы, с одной стороны, обеспечивали бы реализацию данных полномочий исключительно в интересах народа и в полном соответствии с действующим законодательством, а с другой стороны, не позволяли бы каким-либо органам публичной власти, их должностным лицам, а также иным лицам, нарушать законодательно предусмотренный механизм реализации данных властных полномочий (под угрозой привлечения их к ответственности). [\[3, с. 9-14\]](#) Ключевое место в вышеназванной системе правовых гарантий занимает институт общественного контроля, который позволяет в соответствии с Федеральным законом от 21.07.2014 № 212-ФЗ «Об основах общественного контроля в Российской Федерации» гражданам России, а также многочисленным негосударственным некоммерческим организациям, самостоятельно, либо через участие в деятельности иных субъектов общественного контроля (в частности, многочисленных общественных палат и советов всех уровней), осуществлять контроль за деятельностью, актами и решениями органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных организаций, иных органов и организаций, которым федеральные законы предоставили право на реализацию отдельных публичных полномочий.

Ключевое место в перечне объектов общественного контроля занимают налоговые органы государственной власти. Чем же так важен и значим указанный объект

общественного контроля (деятельность, акты и решения налоговых органов государственной власти)?

Во-первых, данная разновидность органов публичной власти очень многочисленна. Помимо центрального аппарата Федеральной налоговой службы, существует огромное число подразделений ее на уровне регионов, на межрегиональном уровне, а также на уровне муниципальных образований, где работают десятки тысяч сотрудников.

Во-вторых, с деятельностью налоговых органов государственной власти так или иначе в течение своей жизни сталкивался любой гражданин Российской Федерации, а также находящийся на территории России иностранный гражданин или апатрид (лицо без гражданства). Это касается, в частности, уплаты указанными лицами многочисленных налогов, сборов, штрафов, пени. С деятельностью данной разновидности органов публичной власти сталкиваются и все реально существующие и функционирующие юридические лица в стране.

В-третьих, федеральный бюджет, региональные бюджеты, муниципальные бюджеты, а также бюджеты многочисленных государственных внебюджетных фондов, наполняются в своей доходной части преимущественно через поступление разнообразных налогов, сборов, штрафов, пени и т.д., начисление, взимание которых осуществляется налоговыми органами государственной власти. Таким образом, существование аппарата публичной власти, а также во-многом самого общества (например, многочисленных общественных институтов), невозможны без деятельности налоговых органов государственной власти.

В-четвертых, налоговые органы государственной власти в соответствии с налоговым законодательством обладают значительными полномочиями, так или иначе влияющими на права, свободы и законные интересы физических лиц, а также права и законные интересы юридических лиц.

Организация и осуществление общественного контроля в отношении деятельности, актов и решений налоговых органов государственной власти связаны с многочисленными проблемами, одной из которых выступает определение границ осуществления общественного контроля в отношении данного его объекта.

Федеральный закон от 21.07.2014 № 212-ФЗ «Об основах общественного контроля в Российской Федерации» вывел часть объектов общественного контроля из предмета своего ведения (как показывает анализ статьи 2), в частности, деятельность в области обеспечения безопасности государства.

Деятельность, акты и решения налоговых органов государственной власти, на наш взгляд, не подпадают под данные исключения, указанные в вышеназванном Федеральном законе. Хотя, как показывает анализ нормативно-правовых актов, регулирующих вопросы создания и деятельности налоговых органов государственной власти, например, раздела II «Полномочия» Положения о Федеральной налоговой службы, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 № 506, некоторые полномочия налоговых органов государственной власти можно истолковать как деятельность по обеспечению налоговой безопасности государства (в частности, полномочия по обеспечению защиты сведений, составляющих государственную тайну и т.д.).

В этой связи, на организацию и функционирование общественного контроля в отношении деятельности, актов и решений налоговых органов государственной власти

распространяются общие ограничения в части определения пределов осуществления общественного контроля, закрепленные в вышеназванном Федеральном законе от 21.07.2014 № 212-ФЗ. В частности, положения пункт 9 статьи 6 указанного Федерального закона относительно недопустимости необоснованного вмешательства субъектов общественного контроля в деятельность органов государственной власти и оказания неправомерного воздействия на них. Однако, вышеназванный Федеральный закон, или какой-либо иной нормативно-правовой акт, посвященный правовому регулированию института общественного контроля, никак не детализирует понятие «необоснованное вмешательство субъектов общественного контроля». Следовательно, под ним можно понимать, по нашему мнению, такую деятельность субъектов общественного контроля (их уполномоченных представителей), которая прямо нарушает действующее законодательство.

Зачем в принципе нужны границы в осуществлении общественного контроля в отношении налоговых органов государственной власти?

Пределы в осуществлении общественного контроля в отношении указанных объектов должны устанавливаться, с одной стороны, для того, чтобы оптимизировать деятельность самих субъектов общественного контроля (например, чтобы их мероприятия проводились в оптимальные сроки с минимальными затратами), а с другой стороны, чтобы эта деятельность не препятствовала оптимальному режиму реализации полномочий налоговыми органами государственной власти. При этом, указанные органы публичной власти не должны создавать препятствия субъектам общественного контроля для реализации его мероприятий под надуманными предлогами (например, превратно толкуя положения о государственной тайне, налоговой тайне и т.п.).

Какие же основные проблемы препятствуют определению оптимальных границ организации и осуществления общественного контроля в отношении деятельности, актов и решений налоговых органов государственной власти?

Во-первых, существенной проблемой выступает то обстоятельство, что данный институт гражданского общества не отражен в Конституции страны. Следовательно, нет конституционно очерченных границ общественного контроля (в отличие, например, от института народного контроля власти, пределы осуществления которого были четко очерчены в конституциях СССР 1977 года и РСФСР 1978 года).

Во-вторых, анализ Налогового кодекса Российской Федерации показывает, что в нем институт гражданского общества не детализирован (особенно – в части закрепления границ его организации и осуществления в отношении налоговых органов государственной власти).

В-третьих, анализ нормативно-правовой базы общественного контроля, согласно которой созданы и функционируют, в частности, общественные советы при Федеральной налоговой службе, при ее региональных подразделениях, показывает, что механизм создания данных субъектов общественного контроля ставит под определенное сомнение их независимость, объективность и беспристрастность (от мнения налоговых органов государственной власти при которых они созданы).

В-четвертых, в целом общественный налоговый контроль детализирован подзаконными нормативно-правовыми актами, в которых также ничего не сказано про определение границ его осуществления.

Разрешение указанных проблем требует разработки и реализации системы мероприятий,

важнейшими из которых являются:

Во-первых, закрепление института общественного контроля (с определением его пределов) в Конституции Российской Федерации.

Во-вторых, закрепление института общественного контроля в Налоговом кодексе Российской Федерации, в котором следует указать пределы его осуществления. Например, главу 1 части 1 Налогового кодекса страны следует дополнить статьей 11.4 «Общественный контроль за деятельностью, актами и решениями налоговых органов государственной власти». В данной статье необходимо указать пределы осуществления общественного налогового контроля. Кроме того, в ряде статей Налогового кодекса следует специально оговорить пределы осуществления мероприятий общественного контроля. Например, в статье 102 необходимо указать, что сведения, связанные с организацией и осуществлением общественного налогового контроля, не относятся к налоговой тайне. Детально следует оговорить и то обстоятельство, что налоговые органы государственной власти не вправе ссылаться на «налоговую тайну» и отказывать под этим предлогом в предоставлении запрашиваемой субъектами общественного контроля информации.

Однако, в связи с особенностью указанной информации следует законодательно урегулировать вопросы, связанные с тем, кто уполномочен проводить мероприятия общественного налогового контроля. В частности, необходимо создание специализированных субъектов общественного налогового контроля (с закреплением системы требований к их членам, официальным представителям). Следует максимально детализировать в Налоговом кодексе вопросы, связанные со специальным режимом хранения и доступа сведений, которые будут получены указанными субъектами общественного налогового контроля в ходе подготовки и проведения соответствующих контрольных мероприятий.

В-третьих, определенным решением вышеназванных проблем может стать разработка и принятия отдельного Федерального закона «Об общественном налоговом контроле», в котором будут определены понятие, принципы, цели, задачи общественного налогового контроля, основные формы и виды его мероприятий, вышеназванный механизм их организации и осуществления.

В-четвертых, для решения данных проблем необходимо изменить порядок формирования общественных советов при налоговых органах государственной власти. Механизм их формирования должен исключить любое участие представителей данных органов публичной власти, что обеспечит максимальную их независимость, объективность и беспристрастность.

Заключение

В ходе проведенного научного исследования нами был сделан ряд выводов:

1. Деятельность, акты и решения налоговых органов государственной власти в Российской Федерации занимают ключевое место в системе объектов общественного контроля, так как: а) в налоговых отношениях участвуют в той или иной степени все физические и юридические лица; б) правовое регулирование мероприятий общественного контроля в отношении указанного объекта осуществляется Федеральным законом от 21.07.2014 № 212-ФЗ «Об основах общественного контроля в Российской Федерации»; в) подавляющая часть консолидированного бюджета страны формируется именно посредством деятельности налоговых органов государственной власти; г)

налоговые органы государственной власти обладают значительными полномочиями в соответствии с налоговым законодательством.

2. В числе основных проблем, связанных с определением оптимальных границ организации и осуществления общественного контроля в отношении деятельности, актов и решений налоговых органов государственной власти, можно выделить следующие: а) институт общественного контроля, несмотря на успешную более чем двадцатилетнюю практику своего функционирования, до сих пор не закреплён в Конституции Российской Федерации, что вызывает в целом двусмысленность в отношении определения возможности и пределов осуществления данного института гражданского общества (особенно – в отношении органов публичной власти, которые прямо поименованы в Конституции); б) Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит прямого упоминания о возможности организации и проведения мероприятий общественного контроля в отношении деятельности, актов и решений налоговых органов государственной власти, что затрудняет определение его пределов, особенно с учетом ограничений, связанных с институтом налоговой тайны; в) нормативно-правовые акты, детализирующие вопросы организации и проведения общественного контроля в отношении налоговых органов государственной власти носят, с одной стороны, подзаконный характер, а с другой стороны, в основном касаются организации и деятельности общественных советов при Федеральной налоговой службе Российской Федерации, а также соответствующих общественных советов в регионах; г) в вышеназванных нормативно-правовых актах никак не урегулирован вопрос о границах общественного контроля в отношении деятельности, актов и решений налоговых органов государственной власти; д) общественные советы при налоговых органах государственной власти в силу особенностей создания нельзя в полной мере считать самостоятельными и независимыми от данных органов публичной власти.

3. Для разрешения вышеназванных проблем в следует разработать и обосновать систему мероприятий, в частности, посредством: а) дополнения Налогового кодекса Российской Федерации отдельной статьей (или группой статей), в которой будет закреплён механизм организации и осуществления общественного контроля в отношении деятельности, актов и решений налоговых органов государственной власти, включая урегулирование вопросов, связанных с пределами его осуществления; б) разработки и принятия отдельного Федерального закона «Об общественном налоговом контроле», в котором будут определены понятие, принципы, цели, задачи общественного налогового контроля, основные формы и виды его мероприятий, вышеназванный механизм их организации и осуществления; в) разработки системы специальных требований к представителям субъектов общественного контроля, уполномоченным для организации и проведения вышеназванных мероприятий общественного контроля; г) создания специализированных субъектов общественного контроля, предназначенных для реализации данных мероприятий, которые будут независимы от налоговых органов государственной власти.

Библиография

1. Артемов Г. А., Бардан Д. В. Актуальные проблемы общественного контроля в Российской Федерации // Гражданское общество в России и за рубежом. 2025. № 1. С. 25-29. DOI: 10.18572/2221-3287-2025-1-25-29. EDN: YVCLPZ.
2. Гончаров В. В. Определение пределов общественного контроля в Российской Федерации: конституционно-правовой анализ // Advances in Law Studies. 2019. Т. 7. № 2. С. 41-45. DOI: 10.29039/article_5da620011269f7.75488756. EDN: BXBQGD.
3. Гончаров В. В. О некоторых вопросах ответственности власти в современной России //

Черные дыры в Российском законодательстве. 2010. № 2. С. 9-14. EDN: LLRZJB.

4. Гончаров В.В. Институт общественного контроля в Российской Федерации как инструмент предотвращения роста социальной напряженности в обществе (конституционно-правовой анализ) // Конфликтология / nota bene. 2018. № 4. С. 1-6. DOI: 10.7256/2454-0617.2018.4.28543 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=28543

5. Гончаров В.В. О некоторых вопросах, связанных с правовой природой общественного контроля власти (конституционно-правовые аспекты) // Административное и муниципальное право. 2018. № 8. С. 17-25. DOI: 10.7256/2454-0595.2018.8.27332 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=27332

6. Дицевич Я. Б., Белых О. А., Русецкая Г. Д. Применение новых технологий в борьбе с нарушениями экологического законодательства // Всероссийский криминологический журнал. 2021. Т. 15. № 3. С. 295-305. DOI: 10.17150/2500-4255.2021.15(3).295-305. EDN: HIFGMI.

7. Ковалева И. В. Общественные наблюдательные комиссии в системе субъектов общественного контроля за деятельностью полиции в Российской Федерации // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. 2019. № 5. С. 121-125. EDN: SPLXYQ.

8. Метлицкий Р. Л. Развитие идей общественного контроля в положениях Конституции Российской Федерации // Российский юридический журнал. 2021. № 1 (136). С. 141-146. DOI: 10.34076/20713797_2021_1_141. EDN: YCFAJO.

9. Михеева Т. Н. О правовом регулировании общественного контроля в субъектах Российской Федерации // Вестник Марийского государственного университета. Серия: Исторические науки. Юридические науки. 2016. Т. 2. № 1 (5). С. 73-78. EDN: VXKMXF.

10. Никитина Е. Е. Правовая природа общественного контроля и подходы к его регулированию в Российской Федерации // Журнал российского права. 2023. Т. 27. № 4. С. 22-36. DOI: 10.12737/jrp.2023.038. EDN: MXPXXQ.

11. Оносов Ю. В. Пределы правового регулирования и усмотрение в праве: о соотношении понятий // Российское право: образование, практика, наука. 2020. № 2 (116). С. 4-10. DOI: 10.34076/2410-2709-2020-2-4-10. EDN: REGZWI.

12. Тепляшин И. В. Сферы реализации общественного контроля: границы достигнутого и направления развития // Государственная власть и местное самоуправление. 2021. № 9. С. 8-12. DOI: 10.18572/1813-1247-2021-9-8-12. EDN: FMYLDP.

13. Тулаева К. В. Общественный контроль в Российской Федерации: текущее состояние и основные тенденции развития // Актуальные проблемы гуманитарных и социально-экономических наук. 2024. № S18-1 (105). С. 89-93. EDN: HPBAQK.

14. Хачатрян М.С. Пределы правового регулирования общественного контроля // Юридические исследования. 2017. № 9. С. 24-30. DOI: 10.25136/2409-7136.2017.9.20441 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=20441

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 «Общественный контроль за налоговыми органами государственной власти в России: проблемы определения пределов осуществления». Предмет исследования. Предложенная на рецензирование статья посвящена актуальным вопросам развития общественного налогового контроля в Российской Федерации. Автором раскрывается в каких пределах должен осуществляться общественный

налоговый контроль в Российской Федерации. Также рассматриваются вопросы сущности и необходимости общественного контроля за налоговыми органами в России. В качестве конкретного предмета исследования выступили, прежде всего, положения нормативно-правовых актов, мнения ученых, материалы практики.

Методология исследования. Цель исследования прямо в статье заявлена: «Целью исследования выступает решение проблем определения границ общественного контроля в отношении деятельности, актов и решений налоговых органов государственной власти. В качестве основных задач исследования можно выделить: а) исследование места налоговых органов государственной власти в Российской Федерации в системе объектов общественного контроля; б) выявление, формализация и анализ основных проблем, связанных с определением оптимальных границ организации и осуществления общественного контроля в отношении деятельности, актов и решений налоговых органов государственной власти; в) разработка и обоснование системы мероприятий по разрешению вышеназванных проблем».

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. В частности, отметим следующий авторский вывод:

«Ключевое место в вышеназванной системе правовых гарантий занимает институт общественного контроля, который позволяет в соответствии с Федеральным законом от 21.07.2014 № 212-ФЗ «Об основах общественного контроля в Российской Федерации» гражданам России, а также многочисленным негосударственным некоммерческим организациям, самостоятельно, либо через участие в деятельности иных субъектов общественного контроля (в частности, многочисленных общественных палат и советов всех уровней), осуществлять контроль за деятельностью, актами и решениями органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных организаций, иных органов и организаций, которым федеральные законы предоставили право на реализацию отдельных публичных полномочий».

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 тема общественного контроля за налоговыми органами государственной власти в России сложна и неоднозначна. Важно осуществлять контроль за органами государственной власти, но в какой мере он должен осуществляться сказать сложно. Для этого нужны специальные исследования. Сложно спорить с автором рецензируемой статьи в том, что «исследований, которые были бы посвящены вопросам определения границ осуществления общественного контроля в отношении налоговых органов государственной власти, недостаточно. Этим обстоятельством и был обусловлен выбор темы настоящей научной статьи».

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

Научная новизна. Научная новизна предложенной статьи присутствует. Во-первых, научная новизна выражается в конкретных выводах автора. Среди них, например, такой вывод:

«В числе основных проблем, связанных с определением оптимальных границ организации и осуществления общественного контроля в отношении деятельности, актов и решений налоговых органов государственной власти, можно выделить следующие: а) институт общественного контроля, несмотря на успешную более чем двадцатилетнюю практику своего функционирования, до сих пор не закреплён в Конституции Российской Федерации, что вызывает в целом двусмысленность в отношении определения возможности и пределов осуществления данного института гражданского общества (особенно – в отношении органов публичной власти, которые прямо поименованы в Конституции)».

Во-вторых, автором сделаны конкретные предложения, связанные с тем, как следует разрешать проблемы в исследуемой сфере. Это может быть полезно практикующим юристам и иным специалистам. В частности, следует отметить следующий авторский вывод:

«Для разрешения вышеназванных проблем в следует разработать и обосновать систему мероприятий, в частности, посредством: а) дополнения Налогового кодекса Российской Федерации отдельной статьей (или группой статей), в которой будет закреплён механизм организации и осуществления общественного контроля в отношении деятельности, актов и решений налоговых органов государственной власти, включая урегулирование вопросов, связанных с пределами его осуществления».

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 общественным налоговым контролем.

Содержание статьи в целом соответствует ее названию, так как автор рассмотрел заявленные вопросы, достиг цели исследования, раскрыв проблемы в сфере общественного налогового контроля, сделал предложения по их устранению.

Качество представления исследования и его результатов следует признать в полной мере положительным. Из текста статьи прямо следуют предмет, задачи, методология и основные результаты исследования. Мере тематика раскрыта в содержании статьи. 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 (Гончаров В.В., Дицевич Я. Б., Белых О. А., Русецкая Г. Д., Тепляшин И. В. и другие). Многие из цитируемых автором являются признанными специалистами и экспертами в сфере налогового права.

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 проблемам развития общественного налогового контроля в Российской Федерации. На основании изложенного, суммируя все положительные и отрицательные стороны статьи «Рекомендую опубликовать»

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Андреанова Н.Г. Цифровизация контроля за уплатой налога на добавленную стоимость с использованием искусственного интеллекта: проблемы и перспективы // Налоги и налогообложение. 2025. № 4. С. 46-56. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.4.75240 EDN: UNCFFS URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=75240

Цифровизация контроля за уплатой налога на добавленную стоимость с использованием искусственного интеллекта: проблемы и перспективы

Андреанова Наталья Геннадьевна

кандидат юридических наук

старший научный сотрудник сектора административного права и административного процесса;
Институт государства и права Российской академии наук

119019, Россия, г. Москва, ул. Знаменка, 10

✉ natalia.g.andrianova@gmail.com



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

DOI:

10.7256/2454-065X.2025.4.75240

EDN:

UNCFFS

Дата направления статьи в редакцию:

21-07-2025

Дата публикации:

05-09-2025

Аннотация: В статье автором анализируются проблемы, возникшие в связи с цифровизацией контроля за уплатой налога на добавленную стоимость с использованием искусственного интеллекта. Анализируется экономико-правовая природа налога на добавленную стоимость, его роль в формировании доходной части федерального бюджета, отличия налога на добавленную стоимость от налога с продаж, применяемого в ряде иностранных юрисдикций, современные тенденции использования программного комплекса АСК НДС – 2 при осуществлении контроля за уплатой налога на добавленную стоимость. Выявлены проблемы правового регулирования порядка использования программного комплекса АСК НДС – 2 при осуществлении налогового контроля. Проведено исследование актуальной судебной практики, связанной с

использованием данных, полученных при использовании программного комплекса АСК НДС – 2 при доказывали фактов совершения налогоплательщиками налоговых правонарушений. При проведении настоящего исследования были использованы общенаучные методы (диалектический метод научного познания, системный метод, методы анализа, синтеза, обобщения, индукции, дедукции, наблюдения, объяснения, толкования и классификации, описания понятий и терминов) и специальные юридические методы (в частности, формально-юридический метод). В ходе проведенного исследования было установлено, что данные, полученные из программного комплекса АСК НДС – 2, используются налоговыми органами для выявления и пресечения совершения налоговых правонарушений, однако не могут являться единственным доказательством совершения налогоплательщиком нарушения законодательства о налогах и сборах. Наряду с данными, полученными из программного комплекса налоговыми органами происходит сбор и анализ иных доказательств, свидетельствующих о совершении налогового правонарушения. Как показало проведенное исследование, на нормативном уровне порядок использования программных комплексов при проведении контроля за уплатой налога на добавленную стоимость налоговыми органами не регламентирован, что может привести к нарушению прав и законных интересов налогоплательщиков. Для решения сложившейся проблемы предложено на нормативном уровне закрепить основные принципы использования программных комплексов при осуществлении налогового контроля, обязанность налоговых органов по документальному подтверждению тех обстоятельств, которые были установлены в рамках использования таких комплексов, применяющих искусственный интеллект, в рамках налогового контроля за уплатой налога на добавленную стоимость.

Ключевые слова:

финансовый контроль, налоговый контроль, цифровые технологии, публичные интересы, частные интересы, НДС, налогоплательщики, налоговые органы, налог, контроль

Налог на добавленную стоимость по своей экономико-правовой природе является косвенным налогом на потребление товаров, работ, услуг. Данному налогу свойственна стадийность взимания: в процессе производства и коммерческой реализации товаров налог на добавленную стоимость взимается на каждой стадии производства товаров и их реализации субъектами хозяйственного оборота до передачи потребителю, исходя из стоимости, добавленной на каждой из указанных стадий, и перелагаемым на потребителей в цене реализуемых товаров, работ и услуг.

При проведении настоящего исследования были использованы общенаучные методы (диалектический метод научного познания, системный метод, методы анализа, синтеза, обобщения, индукции, дедукции, наблюдения, объяснения, толкования и классификации, описания понятий и терминов) и специальные юридические методы (в частности, формально-юридический метод). Так, благодаря использованию методов описания понятий и терминов, объяснения была сформулирована проблематика настоящего исследования, метод анализа позволил подобрать и исследовать релевантную судебную практику по теме исследования. Методы индукции и дедукции позволили путем исследования «от общего к частному» и «от частного к общему» прийти к выводам настоящего исследования после проведенного анализа доктринальных источников и судебной практики.

Вопросы осуществления налогового контроля и процесса его цифровизации были

исследованы в трудах С.В. Запольского, Ю.А. Крохиной, М.Н. Кобзарь-Фроловой, Е.Л. Васяниной, при этом перспективным до настоящего времени остается подробное исследование вопросов использования искусственного интеллекта при осуществлении налогового контроля за уплатой налога на добавленную стоимость, чему и посвящено настоящее исследование.

В структуре доходной части федерального бюджета налог на добавленную стоимость имеет важное значение. По данным об исполнении федерального бюджета по доходам за 2024 год налог на добавленную стоимость на товары, реализуемые на территории РФ составляет 27,4% в общем объеме доходов федерального бюджета, налог на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации - 10,4%, налог на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации в рамках ЕВРАЗЭС - 1,6% [\[1\]](#).

Существующий в некоторых иностранных юрисдикциях налог с продаж в отличие от налога на добавленную стоимость исчисляется и уплачивается только один раз, когда конечный потребитель совершает покупку. Рассматривая достоинства и недостатки налога на добавленную стоимость, следует отметить, что в процессе производства и коммерческой реализации товаров происходит переложение данного налога: расходы поставщика по уплате налога в бюджет фактически перекладываются на покупателя, который, осуществляя, в свою очередь, реализацию полученного товара как поставщик, также получает компенсацию, но уже от последующего покупателя. Цепь переложения налога на добавленную стоимость завершается тогда, когда имеет место реализация товаров их потребителю, который и несет фактическое налоговое бремя. В связи с фактическим переложением налогового бремени законодателем предусмотрен механизм определения суммы налога к уплате с учетом налоговых вычетов. Использование права на вычет налога покупателем предопределяется предъявлением налога по мере движения товаров от одного хозяйствующего субъекта к другому и принятием, в связи с этим, каждым из участников оборота обязанности по уплате в бюджет предъявляемых сумм налога. Как отмечено Конституционным судом Российской Федерации, отказ в праве на налоговый вычет может иметь место, если процесс реализации товаров, работ, услуг не сопровождается соблюдением корреспондирующей этому праву обязанности по уплате налога на добавленную стоимость в бюджет в денежной форме [Определение Конституционного Суда РФ от 04.11.2004 № 324-О «По ходатайству Российского союза промышленников и предпринимателей (работодателей) об официальном разъяснении Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 года № 169-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Пром Лайн» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации»// Собрание законодательства РФ, 29.11.2004, № 48, ст. 4839]. Именно поэтому применение налогоплательщиками-покупателями вычетов по налогу на добавленную стоимость влечет уменьшение размера их налоговой обязанности и является формой налоговой выгоды [Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 25.01.2021 № 309-ЭС20-17277 по делу № А76-2493/2017// Документ опубликован не был]. В связи с этим важным является контроль правомерности заявляемых налогоплательщиками вычетов по налогу на добавленную стоимость. Например, в течение 2016-2018 гг. сумма налоговых вычетов, предоставленных плательщикам налога на добавленную стоимость, увеличивалась. Налоговые вычеты более чем на 90% уменьшают сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную по объектам обложения [\[2\]](#).

Как отмечается исследователями, осуществление налоговых обязательственных правоотношений, направленных на формирование доходной базы бюджета, до сих пор осложнено многочисленными процедурами [3], при этом недопустим формальный подход к оценке налоговой обязанности [4]. Появление новых инновационных технологий дало новый импульс для совершенствования системы налогового администрирования [5], а сама цифровизация - путь к повышению качества налогового администрирования [6], при этом применение информационных систем нередко приводит к появлению новых проблем в сфере государственного контроля [7]. По мнению Д. Егорова, «государство должно быть гибким и оперативно реагировать на любые вызовы [8]. В соответствии с приказом ФНС России от 10.02.2017 № ММВ-7-15/176@ [Приказ ФНС России от 10.02.2017 № ММВ-7-15/176@ «О вводе в промышленную эксплуатацию программного обеспечения, реализующего автоматизацию перекрестных проверок по функциям камеральной налоговой проверки налоговых деклараций по НДС на основе сведений из книг покупок, книг продаж и журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур»// Документ опубликован не был] налоговыми органами стал применяться программный комплекс АСК НДС - 2, реализующий автоматизацию перекрестных проверок по функциям камеральной налоговой проверки налоговых деклараций по НДС на основе сведений из книг покупок, книг продаж и журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур. Сведения из АСК НДС-2 представляют собой совокупность показателей отдельных разделов налоговых деклараций по НДС, показанных во взаимосвязи с аналогичными показателями налоговых деклараций контрагентов налогоплательщика. Сопоставление сведений программным комплексом позволяет выявлять расхождения и «разрывы» в цепочке взаимоотношений налогоплательщиков с контрагентами и пресекать неправомерные вычеты по налогу на добавленную стоимость. Ранее для этого требовалось проведение выездной налоговой проверки, в настоящее время – уже на стадии камеральной налоговой проверки возможно выявить и пресечь совершение подобных действий. Использование АСК НДС-2 при проведении камеральных налоговых проверок налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость позволяет в автоматизированном режиме выявлять налоговые разрывы, в отношении которых проводится комплекс контрольных мероприятий [Письмо ФНС России от 30.12.2015 № ЕД-4-15/23207@// Бухгалтерское приложение (приложение к «Экономика и жизнь»), 2016, № 6]. Основой для функционирования программного комплекса АСК НДС - 2 является технология «больших данных» (Big Data), позволяющая обрабатывать данные в большом объеме и технологии искусственного интеллекта, анализирующие и сопоставляющие массив данных о налогоплательщике. Как отмечают некоторые исследователи, после запуска с 2015 года автоматизированной системы контроля за уплатой налога на добавленную стоимость (АСК НДС-2) появилась возможность «охватить 100% контрагентов, выписывающих счета-фактуры, и оперативно выявлять разрывы в цепочках контрагентов» [9]. Как отмечают исследователи, в системе АСК НДС-2 используются 84 критерия риска, в том числе такие, как налоговая нагрузка, рентабельность, уплата налогов плательщиком за три года, задолженность, сведения об учредителях, директоре. Система распределяет всех плательщиков НДС по трем группам налогового риска: высокий, средний, низкий, которые соответственно отражаются цветами: красный, желтый и зеленый [10]. Эффективность осуществления налогового контроля в отношении налога на добавленную стоимость значительно возросла после интеграции вышеназванного программного комплекса [11]. При этом отмечается, что технические ошибки и сбои в работе программных комплексов, используемых при осуществлении налогового контроля, сдерживают развитие цифровизации и влекут

дополнительные расходы государства [\[12\]](#). Д.М. Челноков отмечает, что «искусственный интеллект программного комплекса ФКУ «Налог-Сервис» берет на себя значительную часть рутины проверочной работы налоговых органов, во-первых, анализируя информацию о налогоплательщиках (данных о финансовом состоянии и наличии материальных и трудовых ресурсов участников цепочек товарного движения с целью установления реальности деятельности того или иного лица, а также его потенциальной платежеспособности), во-вторых, организуя работу сотрудников налоговых органов, контролируя проведение ими мероприятий налогового контроля, таких как истребование документов у всех участников цепочки, направление поручений для проведения допросов, своевременную подготовку и направление налогоплательщику итоговых документов налогового контроля (актов проверок и решений по ним) и т.д.» [\[13\]](#). Представляется возможным не в полной мере согласиться с высказанной Д.М. Челноковым позицией, в связи с тем, что хоть искусственный интеллект действительно приобретает все возрастающее значение в процессе налогового контроля, тем не менее, в настоящее время он не заменяет, да и пока не может заменить квалифицированного специалиста налогового органа, который самостоятельно анализирует полученную из подобного рода программных комплексов информацию. Приведенные на сайте ФНС России статистические данные указывают, что, например, при отработке расхождений, установленных с помощью программного комплекса АСК НДС-2, налогоплательщиками Республики Марий Эл в добровольном порядке уплачено порядка 10 млн рублей налога на добавленную стоимость в бюджет [\[14\]](#).

В соответствии с письмом ФНС России от 03.12.2018 № ЕД-4-15/23367@ [Письмо ФНС России от 03.12.2018 № ЕД-4-15/23367@ «О направлении информационного письма»// «Официальные документы», № 1 - 2, 25.12.2018 - 21.01.2019 (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право»)] при проведении программным комплексом проверки в отношении каждой операции может быть указан один из девяти кодов возможных ошибок.

Код ошибки «1» указывается, если программным комплексом был зафиксирован «разрыв»:

- 1) если запись об операции отсутствует в налоговой декларации контрагента;
- 2) контрагент не представил налоговую декларацию по НДС за аналогичный отчетный период;
- 3) контрагент представил налоговую декларацию с нулевыми показателями;
- 4) допущенные ошибки не позволяют идентифицировать запись о счет-фактуре и сопоставить ее с контрагентом.

Код ошибки «2» указывается, если в налоговой декларации налогоплательщика данные об операции не соответствуют в книге покупок (приложении 1 к разделу 8 «Сведения из дополнительных листов книги покупок») и в книге продаж (приложении 1 к разделу 9 «Сведения из дополнительных листов книги продаж»).

Код ошибки «3» указывается, если в налоговой декларации налогоплательщика данные об операциях, указанные в разделе 10 «Сведения из журнала учета выставленных счетов-фактур» и разделе 11 «Сведения из журнала учета полученных счетов-фактур» не соответствуют между собой.

Код ошибки «4» указывается, если выявлены расхождения в разделах 8 или 9 налоговой

декларации налогоплательщика, что свидетельствует о возможной ошибке при заполнении отдельных граф. При этом номер графы с возможно допущенной ошибкой указывается в скобках после кода ошибки.

Код ошибки «5» указывается, если обнаружены ошибки в датах счетов-фактур в разделах 8 - 12 налоговой декларации:

- 1) не указана дата счета-фактуры;
- 2) указанная дата счета-фактуры превышает отчетный период, за который представлена налоговая декларация по НДС.

Код ошибки «6» указывается, если налогоплательщиком заявлен вычет по НДС в налоговых периодах за пределами трех лет или допущена ошибка в дате счета-фактуры, по которому заявлен вычет по НДС.

Код ошибки «7» указывается, если налогоплательщиком в налоговой декларации заявлен вычет по НДС на основании счет-фактуры, составленной до даты его государственной регистрации.

Код ошибки «8» указывается, если в разделах 8 - 12 налоговой декларации некорректно указан код вида операции, предусмотренных приказом ФНС России от 14 марта 2016 года N ММВ-7-3/136@[Приказ ФНС России от 14.03.2016 № ММВ-7-3/136@ «Об утверждении перечня кодов видов операций, указываемых в книге покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, дополнительном листе к ней, книге продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, дополнительном листе к ней, а также кодов видов операций по налогу на добавленную стоимость, необходимых для ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур»// официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 25.04.2016].

Код ошибки «9» указывается, если допущены ошибки при аннулировании записей в книге продаж (приложении 1 к разделу 9 «Сведения из дополнительных листов книги продаж»):

- 1) сумма НДС, указанная с отрицательным значением, превышает сумму НДС, указанную в записи по счету-фактуре, подлежащей аннулированию;
- 2) отсутствует запись по счету-фактуре, подлежащая аннулированию.

Наиболее распространенный код ошибки - код «1», который означает «налоговый разрыв» по НДС. В Налоговом кодексе Российской Федерации отсутствует определение понятия «налогового разрыва» применительно к налогу на добавленную стоимость, однако в пункте 3 статьи 88 НК РФ [Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ// Собрание законодательства РФ, № 31, 03.08.1998, ст. 3824] указывается, что если в ходе камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок. Сведения из налоговых деклараций относятся к налоговой тайне, поэтому в случае обращения налогоплательщика в налоговый орган с вопросом о представлении сведений из

программного комплекса АСК НДС-2, но сути налогоплательщик обращается с просьбой о представлении сведений, в том числе из налоговых деклараций его контрагентов. В указанном случае правомерен будет отказ налогового органа в представлении этих сведений, если отсутствует согласие контрагента налогоплательщика. При этом возникает вопрос: свидетельствует ли сам факт выявления «налогового разрыва» программным комплексом АСК НДС - 2 о совершении налогового правонарушения и допустимо ли использовать полученные с использованием технологии искусственного интеллекта данные в качестве неоспоримого доказательства? Для того, чтобы ответить на этот вопрос следует обратиться к судебной практике.

В Постановлении Десятого арбитражного апелляционного суда от 25.07.2017 № 10АП-7846/2017 по делу № А41-74347/16 [Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 25.07.2017 № 10АП-7846/2017 по делу № А41-74347/16// Документ опубликован не был] указано, что автоматизированная система контроля за сбором НДС АСК НДС - 2 была запущена с целью автоматизации камеральной проверки налоговых деклараций и выявления несоответствия сведений, заявленных покупателями в книгах покупок, сведений, заявленных продавцами в книгах продаж. Основное назначение системы АСК НДС - 2 - проверка зеркальности отражения сведений об отраженных счетах-фактурах в декларациях покупателя и поставщика. Автоматическая сверка книг покупок (продаж) в режиме онлайн призвана выявить расхождения в разрезе каждой счет-фактуры путем проведения виртуальной встречной проверки налогоплательщика и его контрагентов. При этом судом было отмечено, что информационный ресурс АСК НДС - 2 является внутренним (непубличным) информационным ресурсом налоговых органов, созданным для автоматизации и систематизации процессов сбора, накопления, хранения и обработки определенных сведений об организациях, полученных налоговым органом законным путем в ходе выполнения своих функций. Само по себе наличие расхождений между данными декларации налогоплательщика и данными налоговой декларации его контрагента не является признаком налогового правонарушения, совершение которого должно подтверждаться другими надлежащими письменными доказательствами, а приведенные налоговым органом обстоятельства, основанные на использовании данных внутренней базы, содержат лишь справочную информацию.

В постановлении Арбитражного суда Московского округа от 19.07.2022 № Ф05-9037/2022 по делу № А41-14498/2021 [Постановление Арбитражного суда Московского округа от 19.07.2022 № Ф05-9037/2022 по делу № А41-14498/2021// Документ опубликован не был] судом отмечено, что сведения, выявленные при помощи программного комплекса АСК НДС-2, сами по себе не могут являться доказательством неправомерного предъявления НДС к вычету, а лишь содержат источники получения доказательств, сбор, анализ и оценка которых в совокупности с иными обстоятельствами представляет из себя самостоятельную интеллектуальную деятельность. Так, в ходе рассмотрения указанного дела установлено, что часть первичных поставщиков крупного и мелкого рогатого скота применяют системы налогообложения, не связанные с уплатой НДС. Эти обстоятельства обусловлены объективными факторами ведения личного подсобного хозяйства, содержания фермерского хозяйства, мелкого животноводства, лежат вне непосредственного контроля проверяемого Общества. Особенности закупки товара у подобного рода производителей, расположенных в сельской местности, за наличные денежные средства также в связи с этим поддаются логическому обоснованию. По мнению суда, указанные обстоятельства не свидетельствуют о нелегальном (с налоговой точки зрения) введении товара в гражданский оборот, но они сформировали «разрывы» в программном комплексе АСК НДС-2, которые, по мнению суда, сами по себе, в

отсутствие соответствующей доказательственной базы, не могут являться основанием для отказа в применении вычетов по НДС.

В постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 12.04.2023 № 09АП-10257/2023 по делу № А40-181339/2022 [Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 12.04.2023 № 09АП-10257/2023 по делу № А40-181339/2022// Документ опубликован не был] судом отмечено, что ссылки на внутренние базы данных - АСК НДС-2 не являются допустимыми доказательствами, налоговым органом не установлены и не доказаны обстоятельства, свидетельствующие:

- 1) об умышленных действиях общества, направленных на искажение фактов хозяйственной жизни в части отражения в учете нереальных операций (создании фиктивного документооборота);
- 2) о совершении сделок общества с организациями-контрагентами с целью неполной уплаты налога, в отсутствие экономической обоснованности и разумной деловой цели;
- 3) о согласованности действий общества и организаций-контрагентов в целях занижения налогов;
- 4) о том, что общество контролировало деятельность организаций-контрагентов, использовало их с целью уклонения от уплаты налогов путем создания фиктивного документооборота по нереальным (фактически не выполненным) работам.

Судом отмечается, что о недоказанности нарушения законодательства о налогах и сборах свидетельствуют ряд обстоятельств. В оспариваемом решении налоговым органом указывается на наличие нарушений в виде «разрыв» в программном комплексе АСК НДС - 2. Между тем, данные отраженные в программном комплексе АСК НДС-2 не является достаточным и самостоятельным доказательством совершения налогового правонарушения, а лишь является инструментом налогового контроля в целях реагирования на выявленные несоответствия в цепочке поставок. Так расхождения вида «разрыв» могут возникнуть по техническим причинам, например неверное указание ИНН, даты или номера счета-фактуры и пр. В такой ситуации налоговый орган должен на основании запроса данных выяснить причину расхождений. Между тем, в рамках проведенной выездной проверки, налоговым органом причины возникновения расхождений типа «разрыв» по цепочке контрагентов третьего звена не установлены, а просто констатирован факт наличия такого разрыва. При этом, контрагент 2-го звена является действующим юридическим лицом, осуществляющим реальную деятельность, не имеющий задолженности по налогам и представляющий отчетность, что ставит под сомнения данные, отраженные в программе АСК НДС-2, указанные в оспариваемом решении. Кроме того, налоговым органом не доказано, что спорными контрагентами было допущено нарушение законодательства о налогах и сборах. Выводы основаны только на данных программы АСК НДС-2, в которой имеются расхождения типа «разрыв», но причина таких расхождений не установлена, не представлено доказательств, что контрагенты третьего и последующих звеньев были привлечены к ответственности за нарушение налогового законодательства, следовательно, общество имеет полное право полагать, что представленная такими контрагентами отчетность является достоверной, поскольку иного налоговым органом не доказано. Суд акцентировал внимание на том, что анализа движения денежных средств по счетам контрагентов второго и третьего звена в программе АСК НДС-2 недостаточно, для того чтобы привлекать к ответственности материнскую компанию (по вычетам и затратам, принятым контрагентами 3-го звена), нужно доказать ее сопричастность к обнаруженным нарушениям дочерней

компании.

В постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 29.09.2022 № Ф04-5223/2022 по делу № А45-9624/2021 [Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 29.09.2022 № Ф04-5223/2022 по делу № А45-9624/2021// Документ опубликован не был] судом отмечено, что информационная база АСК НДС-2 представляет собой единую информационную систему Федеральной налоговой службы, обеспечивающую автоматизацию деятельности налоговых органов по всем выполняемым функциям, определенным Положением о Федеральной налоговой службе. Однако в данном судебном споре, в отличие от рассмотренных выше, выводы налогового органа о неправомерности заявленных обществом вычетов по НДС были основаны не только на данных, содержащихся в указанном информационном ресурсе, а также на совокупности и взаимосвязи иных доказательств (первичной документации, данных налоговых деклараций, книг покупок и продаж, расчетных счетов, показаниях свидетелей), именно поэтому такие доказательства налогового органа, полученные с помощью использования информационной системы являются надлежащими. Кроме непосредственно данных из информационной системы налоговым органом была установлена совокупность фактов, свидетельствующая об умышленных действиях по отражению в налоговой отчетности операций, которые не исполнялись и не могли быть исполнены контрагентами налогоплательщика, с целью минимизации налоговых обязательств по НДС путем завышения вычетов по спорным сделкам (согласованность действий участников спорных сделок; несоразмерность объема закупаемых товарно-материальных ценностей фактическим потребностям в отсутствие возможности их поставки; отсутствие перечислений обществом денежных средств контрагентам в качестве оплаты за поставку товаров; создание фиктивного документооборота, формально соответствующего требованиям законодательства; сложность, запутанность повторяющихся действий налогоплательщика, свойственных налоговым «схемам», а не обычной деятельности; закономерность в действиях подконтрольных контрагентов, направленных на затруднение проведения мероприятий налогового контроля).

Таким образом, анализ судебной практики позволяет сделать однозначный вывод том, что данные, полученные из программного комплекса АСК НДС – 2, используются для выявления и пресечения совершения налоговых правонарушений, однако не могут являться единственным доказательством совершения налогоплательщиком нарушения законодательства о налогах и сборах. Наряду с данными, полученными из программного комплекса налоговыми органами происходит сбор и анализ иных доказательств, свидетельствующих о совершении налогового правонарушения. Как показало проведенное исследование, на нормативном уровне порядок использования программных комплексов при проведении контроля за уплатой налога на добавленную стоимость налоговыми органами не регламентирован, что может привести к нарушению прав и законных интересов налогоплательщиков. Для решения сложившейся проблемы считаем необходимым на нормативном уровне закрепить основные принципы использования программных комплексов при осуществлении налогового контроля (прозрачность, обоснованность), обязанность налоговых органов по документальному подтверждению тех обстоятельств, которые были установлены в рамках использования таких комплексов, применяющих искусственный интеллект, в рамках налогового контроля за уплатой налога на добавленную стоимость.

Библиография

1. Исполнение бюджета по доходам. URL: <https://budget.gov.ru/Бюджет/Доходы/Исполнение-бюджета-по-видам-доходов>

2. Сайдулаев Д. Д. Анализ объемов налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость // Экономика и бизнес: теория и практика. 2020. № 11-3. С. 50. DOI: 10.24411/2411-0450-2020-10967. EDN: BUPKHQ.
3. Васянина Е. Л. Проблемы формирования и исполнения налоговых обязательств в эпоху цифровизации // Налоги. 2021. № 6. С. 8-11.
4. Даниленко Н. С., Провоторов В. П., Плешанова О. П. Проблема формального подхода к оценке налоговой обязанности в условиях цифровизации // Закон. 2021. № 4. С. 26-32. DOI: 10.37239/0869-4400-2021-16-4-26-32. EDN: GBZPYU.
5. Баракина Е. Ю. Цифровизация налогового администрирования в Российской Федерации // Юрист. 2022. № 4. С. 51-55.
6. Кобзарь-Фролова М. Н. Цифровизация – путь к повышению качества налогового администрирования // Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия: Экономика и право. 2021. № 8. С. 72-77. DOI: 10.37882/2223-2974.2021.08.15. EDN: MUZDIY.
7. Запольский С. В., Васянина Е. Л. Правовые вопросы цифровизации финансового контроля в России // Российский юридический журнал. 2022. № 4. С. 99-109. DOI: 10.34076/20713797_2022_4_99. EDN: ARVKOE.
8. Егоров Д. Государственные сервисы должны двигаться в сторону клиентоцентричности. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/10993629/
9. Давлетшин Т. Г. Реформирование НДС и специальных налоговых режимов, гармонизация налоговой системы // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2023. № 2. С. 12-28. EDN: VDMKCS.
10. Тимошенко В. А. Совершенствование контроля за исчислением и уплатой НДС на базе "АСК НДС-2" // Право и экономика. 2017. № 11. С. 61-65. EDN: YTGNE.
11. Жутаев А. С. Налоговый контроль за операциями по налогу на добавленную стоимость в эпоху цифровизации // Налоги. 2024. № 1. С. 14-16.
12. Крохина Ю. А. Ошибки цифровых технологий в налоговом контроле: юридические последствия для бюджетной системы // Финансовое право. 2022. № 9. С. 26-29. DOI: 10.18572/1813-1220-2022-9-26-29. EDN: XBACVD.
13. Челноков Д. М. Провалы неопределенности в правовом регулировании налогового контроля в условиях применения искусственного интеллекта // Налоги. 2024. № 2. С. 28-32.
14. Дополнительные поступления в бюджет – результат использования налоговыми органами "АСК НДС-2". URL: https://www.nalog.gov.ru/rn12/news/activities_fts/7502214

Результаты процедуры рецензирования статьи

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

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

На рецензирование представлена статья на тему «Цифровизация контроля за уплатой налога на добавленную стоимость с использованием искусственного интеллекта: проблемы и перспективы» для опубликования в журнале «Налоги и налогообложение». Статья посвящена анализу цифровых инструментов налогового контроля за НДС, в частности автоматизированной системы АСК НДС-2 на основе технологий искусственного интеллекта и больших данных. Основной фокус - на правовых проблемах использования ИИ в налоговом администрировании, доказательной силе данных системы и перспективах нормативного регулирования. Автор применяет комплекс методов: общенаучные (диалектический, системный анализ, синтез, индукция, дедукция); специально-юридические (формально-юридический анализ норм НК РФ, судебной

практики); эмпирические (анализ статистики ФНС, кейсов судебных решений 2022-2023 гг.). Используемые методы взаимно дополняют друг друга: индукция и дедукция позволили выявить противоречия в применении ИИ, а формально-юридический метод - оценить соответствие практики законодательству. Избранная тема для исследования является актуальной в силу значительной доли НДС в бюджете РФ (27,4% доходов в 2024 г.); наличия риска незаконных вычетов (сокращающих поступления на 90%); происходящей в России цифровой трансформации ФНС (внедрение АСК НДС-2 с 2015 г.); наличия правовых пробелов в использовании ИИ (отсутствие регламентации ст. 88 НК РФ). Актуальность подтверждается данными ФНС и ссылками на исследования Ю.А. Крохиной, Е.Л. Васяниной (2022-2024). Научная новизна исследования проявлена в проведенной автором статьи систематизации судебной практики по оспариванию выводов АСК НДС-2 (дела № А41-14498/2021, А45-9624/2021 и др.); анализе 9 кодов ошибок системы (Письмо ФНС № ЕД-4-15/23367@ от 2018 г.); обосновании необходимости законодательного регулирования принципов применения ИИ (прозрачность, обоснованность); критике позиции Д.М. Челнокова (2024) о замене ИИ специалистов ФНС.

Стиль, структура, содержание соответствуют предъявляемым требованиям к данного вида научным работам. Статья написана научным языком с соблюдением терминологии. Структура логична: от экономической природы НДС, цифровых инструментов контроля, проблем доказательной силы ИИ к предложениям по регулированию. Содержание глубоко аргументировано судебными кейсами и статистикой. Название статьи полностью отражает ее содержание. В ней освещены проблемы (противоречивая судебная практика, технические сбои) и перспективы (нормативное закрепление принципов ИИ) раскрыты на примере НДС. Уместно выделен фокус на искусственном интеллекте, а не цифровизации в целом. Библиография насчитывает 14 источников. Список релевантен теме исследования и соответствует требованиям ВАК. Подавляющее большинство (80% источников) 2021-2024 гг., источники верифицируемы; по тексту использованы актуальные судебные акты. Апелляция к оппонентам в работе присутствует. Автор полемизирует с Д.М. Челноковым (2024), отрицая тезис о полной замене ИИ специалистов ФНС (подтверждается статистикой добровольных уплат по АСК НДС-2); с позицией ФНС, доказывая недостаточность данных системы как единственного доказательства нарушений (через анализ судебных решений). Выводы, сделанные автором, о данных ИИ как инструменте контроля, но не доказательстве нарушений; необходимости законодательного закрепления принципов применения ИИ в НК РФ, - представляют интерес для ученых в части выявленных пробелов в регулировании ИИ; практиков в части проведенной аналитики судебных рисков по оспариванию выводов АСК НДС-2; законодательных органов в части предложенных автором механизмов защиты прав налогоплательщиков.

Таким образом, статья соответствует критериям научности, новизны и актуальности. Рекомендуются к публикации в избранном журнале.

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Поярков С.Ю. Налоговый конституционализм в условиях трансформации парадигмы конституционализма: противоречия, тенденции и перспективы институционализации на национальном и наднациональном уровнях // Налоги и налогообложение. 2025. № 4. С. 57-78. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.4.75209 EDN: UNJANF URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=75209

Налоговый конституционализм в условиях трансформации парадигмы конституционализма: противоречия, тенденции и перспективы институционализации на национальном и наднациональном уровнях

Поярков Сергей Юрьевич

кандидат педагогических наук

Ученый секретарь; ФГУП "Всероссийский научно-исследовательский институт физико-технических и радиотехнических измерений"

140570, Россия, Московская область, пгт. Менделеево, промзона ВНИИФТРИ, 11

✉ psu70@bk.ru



[Статья из рубрики "Теория и история налогообложения"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2025.4.75209

EDN:

UNJANF

Дата направления статьи в редакцию:

18-07-2025

Дата публикации:

05-09-2025

Аннотация: Актуальность исследования обусловлена глубокими изменениями, происходящими в парадигме современного конституционализма, особенно в условиях глобализации, цифровизации и утраты однозначной нормативной определённости публичной власти. Одним из наименее изученных, но одновременно ключевых элементов этой трансформации становится феномен налогового конституционализма. В условиях растущего фискального давления, асимметрии налоговых режимов и усиления наднационального влияния на налоговую политику обостряется вопрос о пределах допустимого с точки зрения конституции вмешательства государства в экономическую

свободу граждан. Исторически сформировавшийся как форма выражения социального договора и легитимации публичной власти через налогообложение, налоговый конституционализм приобретает новое значение в эпоху кризиса представительной демократии и роста исполнительной дискреции. Предметом настоящего исследования выступают конституционно-правовые основания, правоприменительная практика и перспективы институционализации налогового конституционализма в условиях трансформации основополагающих принципов современного конституционного строя. В методологической основе исследования лежит системный подход, предполагающий рассмотрение налогового конституционализма в качестве сложного правового института, находящегося на стыке публичного и конституционного права. Применяются сравнительно-правовой, аксиологический и институциональный методы анализа для выявления эволюции норм и механизмов налоговой легитимации в различных юрисдикциях. Научная новизна исследования состоит в обосновании налогового конституционализма как самостоятельного концепта, отражающего адаптацию принципов конституционного порядка к новым вызовам публичного управления. В статье впервые предпринята попытка систематизировать признаки и модели налогового конституционализма с учётом различий между национальными и наднациональными фискальными системами. Автор показывает, что современный налоговый конституционализм предполагает не только соблюдение формальных процедур, но и реализацию ценностей справедливости, пропорциональности и фискальной устойчивости. Обоснована необходимость конституционного контроля за фискальными инновациями, включая цифровые налоги, климатические сборы и платформенные режимы обложения. Сделан вывод о том, что дальнейшее развитие налогового конституционализма возможно только в условиях институционального закрепления механизмов публичного участия и правовой транспарентности. Преодоление существующих противоречий требует выработки сбалансированных моделей фискального суверенитета, совместимых с принципами конституционной идентичности. Исследование направлено на развитие теории адаптивного конституционализма как основы устойчивого налогового порядка в XXI веке.

Ключевые слова:

Конституционализм, Налоговый конституционализм, Фискальный суверенитет, Адаптивный конституционализм, Конституционная идентичность, Публичные финансы, Налоговая справедливость, Наднациональное регулирование, Цифровое налогообложение, Конституционный контроль

Введение

В условиях углубляющейся трансформации парадигмы современного конституционализма особое значение приобретает проблема обеспечения конституционной легитимности публичных финансов, в частности – налоговой сферы, в которой в настоящее время пересекаются ключевые векторы изменений как на уровне национальных правопорядков, так и в наднациональных юрисдикциях. Традиционная доктрина конституционного права, долгое время воспринимавшая налог как исключительно внутренний инструмент государственного управления, оказывается недостаточной для объяснения и регуляции новых фискальных реалий, связанных с цифровизацией экономики, трансграничной мобильностью капитала, международной координацией налоговой политики и усиливающимся расхождением между формальным правом и

реальным распределением власти в бюджетной сфере.

Суть проблемы заключается в том, что прежнее понимание фискального суверенитета, базирующееся на концепции абсолютной государственной власти в пределах национальной территории, оказывается подорванным как глобальными трансформациями — например, действиями ОЭСР в рамках инициативы BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), так и внутренними политико-правовыми вызовами. Это приводит к возникновению принципиально новых конфликтов в конституционно-правовом поле: между национальным правом и обязательствами в рамках международных налоговых соглашений, между публичной властью и налогоплательщиком, между фискальной необходимостью и конституционными принципами справедливости, равенства и правовой определенности. Указанные противоречия в совокупности поднимают вопрос о необходимости переосмысления самого понятия налогового конституционализма и выявления его институционального содержания в условиях изменений самой природы конституционного порядка.

Выбор темы обусловлен ростом институциональной конфликтности в сфере налогообложения, прежде всего в отношении налогообложения цифровой экономики, которая демонстрирует нарастающий разрыв между экономической реальностью и юридической формой. Попытки регулирования таких процессов как цифровая коммерция, использование данных в целях налогообложения, трансграничное перемещение цифровых услуг, часто происходят без достаточного обсуждения на публичных площадках и вне конституционно гарантированных процедур парламентского контроля. По мнению Е.Л. Васяниной [\[1\]](#), современное российское налогообложение всё в большей степени утрачивает черты конституционно оформленного публичного согласия и принимает черты управляемого фискального администрирования, где решения принимаются в кулуарной бюрократической среде при минимальной вовлеченности общества и парламентского представительства.

На этом фоне актуализируется концепт налогового конституционализма, призванного обеспечить устойчивое согласование налоговой политики с фундаментальными ценностями конституционного строя. Суть данного подхода заключается не только в юридическом оформлении налоговых обязательств, но и в закреплении процедурных и материальных гарантий участия общества в фискальном процессе, транспарентности и обоснованности налоговых решений, а также в институционализации механизмов публичного контроля за формированием и расходованием бюджета. Такие идеи находят поддержку в работах зарубежных исследователей, например, М. Daunton [\[2\]](#) и J. Jaakkola [\[3\]](#), которые подчеркивают необходимость включения принципов подотчетности и транспарентности в архитектуру фискального регулирования как условие подлинной демократической легитимности налогов.

Отсюда вытекает и цель настоящего исследования — определить сущностные характеристики налогового конституционализма, понять его роль в поддержании баланса между государственными фискальными интересами и правами налогоплательщиков в изменяющемся конституционном контексте, а также проследить возможности его институционализации на различных уровнях публичной власти. Здесь важным становится не только выявление теоретических оснований налогового конституционализма, но и конкретизация его проявлений в правовых нормах, судебной практике и механизмах фискального участия граждан.

Методологическую основу анализа составляют системный подход, позволяющий

рассматривать налог как элемент целостной конституционной конструкции, институциональный подход, направленный на изучение устойчивости и воспроизводимости фискальных институтов, сравнительно-правовой метод, необходимый для сопоставления различных моделей конституционного контроля в сфере налогообложения, а также аксиологический подход, акцентирующий внимание на ценностной природе налога как проявления социальной справедливости и взаимных обязательств государства и граждан.

Применение системного метода позволяет выявить, что налог в современном правовом порядке выходит за пределы сугубо фискального инструментария и становится выражением глубинных общественных договоренностей о перераспределении ресурсов и формах участия в публичной власти. Это обусловлено тем, что налоговая система — это не просто механизм финансирования государства, но и правовая форма воплощения конституционного принципа социальной справедливости [\[4, 5\]](#), без которого невозможно обеспечить устойчивость конституционного порядка.

Институциональный анализ, в свою очередь, показывает, что формы налогового конституционализма варьируются от явно закрепленных в тексте конституции фискальных принципов (как, например, в п.2 ст. 14 Основного закона Германии, где признается обязанность участвовать в финансировании общих нужд: «Собственность обязывает. Ее использование должно одновременно служить общему благу») до опосредованных механизмов парламентского контроля и конституционного судопроизводства. В ряде государств наблюдается тенденция к созданию специализированных институтов фискальной подотчетности, таких как парламентские комитеты по бюджету, общественные финансовые советы, органы конституционного надзора за бюджетными актами, что усиливает демократическую легитимацию налогообложения [\[6, 7\]](#). В то же время даже в этих системах существует риск подмены подлинного народного участия формализованными процедурами, не обеспечивающими реального влияния общества на принятие фискальных решений.

Сравнительно-правовой подход даёт возможность проследить, как разные модели фискального конституционализма реализуются в рамках правовых порядков, испытывающих давление цифровизации. Например, введение цифрового налога во Франции (Loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019 relative à la taxation des services numériques) сопровождалось широкой публичной дискуссией и заключением Конституционного совета, в то время как аналогичные инициативы в ряде других стран — в том числе России — реализуются в административно-бюрократической манере, зачастую без оценки их соответствия конституционным принципам, включая равенство и пропорциональность налогового бремени (см. Постановление КС РФ от 21 января 2025 г. № 2-П).

Таким образом, исследование налогового конституционализма как сложного, многоуровневого и динамичного феномена требует комплексного подхода, учитывающего как правовую природу налога, так и трансформацию публичной власти в условиях цифровой глобализации. Его сущность проявляется не только в формальных источниках права, но и в институциональной практике, в степени участия граждан в бюджетных процессах, в возможностях контроля за исполнением налоговой политики, что делает данную проблематику центральной в контексте развития современного конституционного права.

Эволюция и концептуальные основы налогового конституционализма

Историческое становление налогового конституционализма как специфического правового феномена демонстрирует глубокую укоренённость фискальных норм и институтов в самой природе публичной власти и в эволюции форм её легитимации. Ещё в XIII веке идея фискального согласия становится краеугольным камнем борьбы за ограничение произвола монаршей власти: Великая хартия вольностей 1215 года (*Magna Carta Libertatum*) закрепила положение о невозможности введения новых налогов без согласия совета баронов — прообраза будущего парламента. Таким образом, налоговая сфера была первой областью, где получил закрепление принцип участия управляемых в принятии обязательных для них решений, что стало началом формирования фискального правового порядка, основанного на консенсусе между властью и обществом.

В последующие столетия эта идея эволюционировала в различных национальных традициях. Конституция США 1787 года прямо возложила на Конгресс исключительное право введения и сбора налогов (ст. I, разд. 8), сделав налогообложение делом представительных органов власти. Французская Декларация прав человека и гражданина 1789 года, в ст. 13 и 14, провозгласила право граждан участвовать в установлении и контроле налогов. Эти положения свидетельствуют о развитии общего принципа, согласно которому налоги должны быть не только выражением публичной власти, но и результатом демократического согласия, реализуемого через институты представительства. Тем самым устанавливается генетическая связь между налогами и конституционным порядком, выражающаяся в аксиоме: «нет налогообложения без представительства». Эта формула в течение веков определяла контуры легитимного фискального управления и до настоящего времени служит одной из основ налогового конституционализма в его современном прочтении.

Современные концептуальные основания налогового конституционализма опираются, прежде всего, на три взаимосвязанных принципа — согласие на налогообложение, пропорциональность налогового бремени и ограниченность фискальной власти. Принцип согласия представляет собой выражение конституционного народовластия в сфере публичных финансов, предполагая, что налоговые решения должны приниматься в рамках демократически легитимных процедур. Этот принцип реализуется не только в участии избранных представителей в законотворчестве, но и в более широком смысле — через институты публичного контроля, процедуры фискальной транспарентности, доступ граждан к информации о налоговых расходах. Как определяет J. Jaakkola, процедурная легитимность налогообложения невозможна без участия народа через представителей. Налоговая система воспринимается как выражение общественного договора, а участие посредством демократических процедур — как конституционный принцип согласия в публичных финансах [\[3\]](#).

Принцип пропорциональности налогового бремени предполагает соразмерность взимаемых налогов доходам и возможностям налогоплательщиков, а также справедливое распределение фискального давления между различными социальными группами. Он связан не только с экономической рациональностью налогообложения, но и с морально-правовыми основаниями социальной справедливости. В ряде стран этот принцип получает прямое закрепление в конституциях. Например, ст. 53 Конституции Италии требует, чтобы налоговая система была построена по критерию прогрессивности. В российской конституционной системе данный принцип выводится из общего положения о равенстве всех перед законом и судом (ст. 19 Конституции РФ), а также из принципов справедливости и социальной солидарности, заложенных в преамбуле и ряде отраслевых законов. Российская Конституция напрямую не формулирует принцип пропорциональности, однако он неоднократно упоминался в решениях Конституционного

Суда РФ как производное от конституционных начал социальной государственности (см., например, Постановление КС РФ от 30 мая 2025 г. № 25-П).

Ограниченность фискальной власти представляет собой не менее значимый аспект налогового конституционализма. Он предполагает, что налоговое регулирование должно осуществляться в рамках, очерченных конституцией, с соблюдением требований законности, правовой определённости, запрета произвольного налогообложения. Это, в частности, включает требование о чёткости и предсказуемости налоговых норм, а также об их обратной неприменимости, за исключением случаев смягчения положения налогоплательщика. Исследователь А. Glogower отмечает, что чрезмерно гибкая налоговая политика без внятных конституционных ограничителей превращает фискальное регулирование в средство текущей политической манипуляции, подрывая устойчивость налоговой системы и доверие к государству в целом [\[8\]](#).

Развитие идей налогового конституционализма тесно связано с концепцией фискального суверенитета [\[9, 10\]](#), которая, в свою очередь, выступает формой реализации более широкой категории народного суверенитета. Суверенитет народа — как источник государственной власти — проявляется в праве контролировать фискальные процессы через участие в выборах, парламентский контроль над бюджетом и правовые механизмы подотчётности органов публичной власти. Именно здесь происходит фундаментальное сращивание двух видов легитимности: институциональной — закреплённой в нормах, и процедурной — реализуемой через систему представительства и контроля.

Эта взаимосвязь особенно ярко прослеживается в сравнении правовых систем, где различная степень развития налогового представительства приводит к различным моделям фискального участия. Так, в скандинавских странах действует модель «налоговой транспарентности», где каждый гражданин имеет доступ к данным о налогах и расходах, участвует в общественных слушаниях и может обжаловать решения через административные и судебные механизмы [\[11\]](#). Противоположную тенденцию демонстрируют авторитарные режимы, в которых налогообложение отрывается от представительных институтов и превращается в инструмент произвольного извлечения ресурсов, что неизбежно приводит к снижению доверия, росту «теневого» сопротивления и делегитимации фискальной системы.

С учётом этих факторов, налоговый конституционализм следует понимать как нормативную и институциональную конструкцию, обеспечивающую соразмерность, законность и демократическую легитимность фискального регулирования. Он формируется на пересечении исторического опыта, теоретических разработок и конкретных правовых решений, находящих отражение как в национальных конституциях, так и в практике конституционного правосудия. Именно в этом контексте становится особенно важной деятельность по формированию в России устойчивой системы фискального правового порядка, основанного на публичном диалоге и транспарентности.

Таким образом, концептуальные основания налогового конституционализма охватывают не только принципы фискального регулирования, но и базисные элементы политико-правового устройства, включая репрезентацию, публичную ответственность и справедливость. Их развитие в современных условиях требует не просто адаптации существующих институтов, но и глубокого переосмысления самих оснований фискального суверенитета в эпоху цифровых и транснациональных вызовов.

Трансформация парадигмы конституционализма: вызовы налоговому порядку

Современная трансформация парадигмы конституционализма оказывает фундаментальное воздействие на структуру и содержание налогового порядка, особенно в условиях, когда фискальные процессы начинают отражать не столько классическую правовую рациональность, сколько совокупность контекстуальных, политико-экономических и технологических факторов, выходящих за пределы традиционного правового регулирования. Отход от либерального, прежде всего процедурного, понимания конституционализма, ориентированного на формальные гарантии ограничения власти и соблюдения процедурной законности, в сторону адаптивного, контекстного и ценностного подхода означает смещение центра тяжести с формально-юридических конструкций к содержательным параметрам справедливости, устойчивости и демократической легитимности. Это особенно ярко проявляется в сфере налогообложения, где требования конституционного порядка всё чаще сталкиваются с вызовами, не поддающимися разрешению в рамках классических юридических моделей.

Переход к адаптивному конституционализму, по нашему мнению, предполагает признание того, что сама Конституция и её принципы не являются раз и навсегда данными, а требуют постоянной переоценки с учетом изменяющейся социальной и экономической реальности [\[12\]](#). В налоговой сфере это означает, в частности, переосмысление природы налогового закона: от формально одобренного нормативного акта к выражению устойчивых договоренностей о распределении фискальной нагрузки между государством и обществом. Здесь особую актуальность приобретает идея «жизненного цикла» налогового закона, согласно которой нормативное регулирование должно не только соответствовать принципам легальности и формальной логики, но и адаптироваться к изменениям экономических моделей, технологий и форм гражданского участия.

На этом фоне происходит усиление исполнительной власти в фискальной сфере, обусловленное необходимостью быстрой реакции на кризисные и нестандартные ситуации — от пандемии COVID-19 до последствий санкционной политики и нестабильности на глобальных рынках. Подобная тенденция ведёт к изменению баланса в системе разделения властей, ослаблению парламентского контроля за бюджетным процессом и росту так называемого «исполнительного налогообложения». В условиях чрезвычайных обстоятельств налоговые решения зачастую принимаются вне рамок нормального законодательного процесса, через постановления, временные меры, директивы и инструкции исполнительных органов. Такая практика, как подчеркивает ряд исследователей, угрожает институциональной устойчивости налогового порядка, поскольку разрушает основание легитимности — принцип публичного согласия [\[13\]](#).

Особенно значимыми в этом контексте являются примеры фискальных ответов на пандемию, где даже в демократических государствах наблюдалось резкое снижение парламентского участия в принятии ключевых налогово-бюджетных решений. Например, в Италии и Франции налоговые меры поддержки бизнеса и граждан принимались в формате временных постановлений правительства, нередко без последующей парламентской ратификации. В ряде случаев эти решения вступали в противоречие с существующими нормами налогового права, но получали правовую силу в силу исключительности ситуации. В России в 2020–2022 годах наблюдался сходный тренд: Правительство РФ вводило налоговые каникулы, отсрочки, изменения в ставках без полноценного законодательного обсуждения, что формально укладывалось в рамки действующих полномочий, но фактически размывало границу между исполнительным регулированием и законодательно установленными налоговыми обязанностями. Это явление можно охарактеризовать как кризис процедурной фискальной легитимности,

когда внешняя необходимость подменяет собой внутреннюю правовую согласованность.

Эта проблема усугубляется глобальным конфликтом между универсальными фискальными нормами и локальными представлениями о налоговой справедливости. Многочисленные попытки унификации налоговых стандартов — будь то в рамках BEPS, соглашений G20, или через инициативы ОЭСР по цифровому налогообложению — вступают в противоречие с различными историко-культурными традициями регулирования фискальных отношений. Так, западноевропейская модель, основанная на идеях социальной справедливости, прогрессии и публичной подотчётности, отличается от азиатских подходов, где налог воспринимается скорее как акт лояльности по отношению к государству, чем как результат договорённости. В латиноамериканских государствах традиционно сильна роль государства как перераспределителя, но при этом налоговая дисциплина слаба, что порождает высокую степень неформальности и институционального недоверия к фискальным институтам.

На этом фоне концепт налоговой справедливости, ранее имевший универсальное нормативное значение, фрагментируется и теряет общепринятые очертания [\[14\]](#). При этом в условиях постглобализации налог перестаёт быть универсальной категорией и становится контекстуальной — привязанной к конкретным моделям государства, общества и экономики. Это приводит к напряжению между международными фискальными обязательствами государств и внутренним запросом на налоговую автономию, а в ряде случаев — к прямому конфликту: государства вынуждены выполнять соглашения, вступающие в противоречие с национальными конституциями, как это было, например, в делах, рассматриваемых Конституционным судом Германии (например, решение BVerfG от 5 мая 2020 года (решение по делу "ЕС-банковский союз").

Дополнительный вызов налоговому порядку представляет собой размывание самого понятия «налогового закона» в условиях сетевого и наднационального управления. Традиционное представление о налоге как установлении обязанности посредством закона, принятого парламентом, уже не соответствует практике регулирования цифровой экономики и транснациональных финансовых потоков. Всё чаще нормы налогового характера содержатся не в собственно законах, а в межправительственных соглашениях, рекомендациях международных организаций, разъяснениях налоговых органов, а также в «мягком праве» (soft law), не имеющем юридически обязывающего характера, но фактически определяющем поведение государств. Это затрудняет правовую квалификацию налоговых норм, усложняет доступ к справедливому судебному рассмотрению налоговых споров, а также подрывает саму идею народного представительства в налоговой политике.

В России эта тенденция проявляется, в частности, в активном развитии института соглашений о ценообразовании и налоговых преференций в специальных административных режимах, в том числе с участием крупных цифровых компаний. Такие меры принимаются зачастую в формате ведомственных актов, при этом формально не вступая в противоречие с налоговым законодательством, но по сути создавая параллельный уровень фискального регулирования, недоступный для общественного обсуждения и парламентского контроля.

Таким образом, трансформация парадигмы конституционализма выявляет глубинные противоречия в налоговом порядке, связанные с отходом от традиционного представления о налоге как праве и обязанности, закреплённой в законе, к фискальной практике, управляемой в значительной мере вне рамок демократического процесса. Это ставит под сомнение устойчивость прежних правовых механизмов и требует разработки

новых концептуальных и институциональных решений, способных обеспечить баланс между необходимостью эффективного фискального управления и соблюдением фундаментальных конституционных принципов.

Современные проявления и модели налогового конституционализма

а) Национальный уровень

Современные формы реализации налогового конституционализма на национальном уровне представляют собой сложное и неоднозначное сочетание нормативных установлений, судебной практики, административной динамики и общественно-политических ожиданий. Несмотря на кажущуюся устойчивость конституционных положений, определяющих пределы фискальной власти государства, конкретные механизмы защиты налоговой справедливости, обеспечения подотчётности и предупреждения произвола в сфере налогообложения всё чаще подвергаются испытаниям в условиях растущей сложности финансовых систем, цифровизации экономики и изменения баланса между ветвями власти. Национальные правовые порядки оказываются в ситуации, когда требуется не только сохранить нормативную силу конституционных гарантий, но и придать им действенное институциональное наполнение, способное противостоять эрозии налогового суверенитета и подмене публичного налогообложения административным регулированием.

Одним из ключевых ориентиров в этом контексте является закреплённая в конституциях ряда государств гарантия налоговой справедливости. В российской правовой системе центральным положением здесь выступает ст. 57 Конституции Российской Федерации, устанавливающая обязанность каждого уплачивать законно установленные налоги и сборы. Несмотря на лаконичность данной формулы, она вмещает в себя несколько важных конституционно-правовых принципов: законность, определённость, всеобщность и справедливость налогообложения. Кроме того данная норма, хотя и не содержит впрямую термина «справедливость», предполагает его через системное толкование в сочетании с положениями ст. 19 (равенство) и 55 (ограничение прав исключительно законом) Конституции РФ. Однако проблема заключается в том, что без эффективных правовых механизмов и независимого судебного контроля эти положения рискуют остаться декларативными.

В германской конституционно-правовой доктрине налоговая справедливость имеет более развёрнутое содержание. Основной закон ФРГ (Grundgesetz) напрямую не содержит отдельной статьи о налогах, но положения о правовом государстве (ст. 23), равенстве (ст. 3) и защите человеческого достоинства (ст. 1) интерпретируются Федеральным конституционным судом Германии как основание для строгой оценки фискальных мер с точки зрения соразмерности, предсказуемости и справедливости. В ряде своих решений, включая постановление от 9 марта 2004 года (BVerfGE 110), суд подчеркнул необходимость учета объективной способности налогоплательщика нести налоговое бремя и запрет конфискационного эффекта» налога, что стало формированием самостоятельного принципа налогового равновесия. Данный подход является примером активной судебной защиты налоговых прав как составной части конституционного порядка.

Французская правовая традиция в лице Конституционного совета (Conseil Constitutionnel) также демонстрирует значительный уровень судебного вмешательства в налоговую сферу. Принцип равенства перед налогами, вытекающий из преамбулы Конституции 1958 года и Декларации прав человека и гражданина 1789 года, нередко

используется Советом для оценки конституционности фискальных норм. Так, в решении № 2012-662 DC от 29 декабря 2012 г., Совет признал противоречащей Конституции попытку установить специальный налог в 75 % на высокие доходы, сославшись на нарушение принципов справедливости и правовой определённости. Эта практика указывает на то, что даже в системах с мощной исполнительной властью судебный налоговый контроль может выступать эффективным инструментом сдерживания фискального произвола и поддержания конституционного баланса.

Тем не менее, с расширением круга фискальных механизмов, выходящих за пределы традиционного налогообложения, перед национальными правовыми порядками встаёт новая и пока слабо институционализированная проблема — проблема так называемого «невидимого» налогового бремени. В отличие от классических налогов, такие механизмы, как экологические сборы, цифровые пошлины, обязательные платежи в фонды развития или регулирования, формально могут не подпадать под определение налога, но по своей сути являются средствами обязательного изъятия части дохода. Отсутствие чёткого разграничения между налогами, сборами и квазиналогами затрудняет как юридическую квалификацию таких изъятий, так и возможность их оспаривания в судах [\[15\]](#). Однако, введение новых фискальных механизмов под иными названиями не снимает с государства обязанности соблюдать конституционные стандарты законности, равенства и справедливости, и уклонение от них через правовую форму представляет собой подмену существа правового регулирования.

В условиях развития цифровой экономики данная проблема усугубляется отсутствием устойчивой правовой терминологии и сложностью оценки цифровых транзакций. Например, взимание пошлин за трансграничную передачу данных, как это предлагалось в некоторых государствах в рамках инициатив «налогов на Метавселенные», может не подпадать под определение налога в национальном законодательстве, но фактически влияет на налогооблагаемую базу и распределение доходов. В России аналогичные тенденции проявляются в практике взимания обязательных отчислений за использование цифровой платформенной инфраструктуры (речь идёт о обязательных платежах (отчислениях), связанных с использованием цифровых платформ, например, маркетплейсов, онлайн-площадок, сервисов облачного хранения и пр.), которая не охватывается Налоговым кодексом РФ, но оказывает прямое влияние на поведение хозяйствующих субъектов и конечных потребителей.

Наконец, особое значение приобретает проблема демократического дефицита в налоговом процессе, особенно в части контроля за формированием и исполнением бюджета. Хотя формально в большинстве государств законодательные органы сохраняют за собой право утверждения бюджета и налоговых законов, на практике этот процесс становится всё более процедурным, сужая реальное влияние представителей граждан на принятие фискальных решений.

Следует признать, что отсутствие прозрачности в бюджетной политике, недостаток общественного обсуждения, ускоренные процедуры принятия фискальных актов и дефицит аналитической и прогностической экспертизы приводят к снижению качества налогового законодательства и утрате доверия граждан к фискальной политике государства. В условиях, когда налоговая нагрузка становится всё более распределённой и скрытой, способность парламента обеспечить подлинную подотчётность и защиту интересов граждан оказывается ограниченной. На этом фоне актуальным является создание специализированных парламентских институтов фискального аудита, независимых финансовых советов при органах законодательной

власти, а также внедрения механизмов цифровой отчетности и общественной экспертизы бюджета.

Тем самым, современные проявления налогового конституционализма на национальном уровне характеризуются с одной стороны — сохранением формальных гарантий налоговой справедливости и судебной защиты, а с другой — нарастающим отставанием этих гарантий от сложной, многослойной и подвижной реальности фискального управления. Это создаёт двойственное положение, в котором правовые институты сохраняют внешнюю стабильность, но испытывают внутреннюю эрозию, требующую нового осмысления роли конституционных принципов в обеспечении справедливого и подотчётного налогообложения в XXI веке.

6) Наднациональный и глобальный уровень

На наднациональном и глобальном уровнях современный налоговый конституционализм приобретает качественно новые черты, характеризующиеся формированием устойчивых тенденций к перераспределению суверенных фискальных полномочий от национальных государств к международным организациям, специализированным структурам и неформальным сетям принятия решений. В результате традиционная модель налогового суверенитета, ранее воспринимавшаяся как неотъемлемая часть государственной власти, начинает подвергаться трансформации в направлении всё более выраженной фрагментации, многоуровневости и функционального перераспределения компетенций. Это ведёт к появлению своеобразного феномена наднационального фискального суверенитета, который хотя и не закреплён формально в конституциях, но де-факто ограничивает свободу государств в определении налоговой политики и правовых параметров налогообложения.

Наиболее очевидной формой этого процесса является деятельность Европейского союза, в рамках которого налоговое регулирование всё в большей степени подчиняется общеевропейским целям и приоритетам. Хотя ЕС не обладает полноценной фискальной компетенцией в области прямого налогообложения, через механизмы координации, директив (например, антиуклонительная директива ATAD), решений Европейского суда и бюджетных соглашений достигается фактическое ограничение национального фискального суверенитета. Так, решения Европейской комиссии о недопустимости предоставления налоговых льгот отдельным корпорациям (например, дело «Apple против Ирландии») стали прецедентами, в которых наднациональный орган оценивал не только законность, но и целесообразность национальной налоговой политики с позиций европейской конкуренции и недопущения государственной помощи [\[16\]](#). Данная практика фактически создаёт конституционный надзор без формального конституционного документа, в котором правила внутреннего рынка подменяют собой классические конституционные ограничения.

Подобные процессы усиливаются в связи с глобальными инициативами ОЭСР и «Группы двадцати» (G20) по реформированию международного налогообложения, прежде всего в отношении транснациональных цифровых корпораций. Проекты «Pillar I» и «Pillar II», направленные на перераспределение налоговых прав между юрисдикциями в зависимости от места осуществления экономической деятельности и на введение глобального минимального налога, представляют собой попытку выработки универсальной фискальной архитектуры, выходящей за рамки как национальных законодательств, так и традиционного международного налогового права. В соответствии с концепцией «Pillar I» государства должны отказаться от части своего налогового суверенитета в пользу новых правил распределения прибыли

транснациональных компаний, в том числе в отношении тех доходов, которые ранее не признавались подлежащими налогообложению на их территории. Введение глобального минимального налога в рамках «Pillar II» предполагает фактическое ограничение национальных налоговых ставок, включая невозможность предоставления определённых льгот.

Эти меры, будучи направленными на устранение эрозии налоговой базы и уклонения от налогообложения, вызывают серьёзные вопросы с точки зрения соответствия национальным конституциям. В частности, в Германии, Франции и Австрии уже ведутся дискуссии о необходимости ратификации подобных соглашений на уровне парламентов, а также о пределах делегирования фискальных полномочий международным организациям [\[17\]](#). Как следствие, унификация налоговой политики в глобальном масштабе может повлечь за собой трансформацию фискального конституционализма из института национального суверенитета в форму сетевого управления, подконтрольного не парламентам, а технократическим центрам.

Особую роль в формировании наднационального фискального порядка играет Европейский суд справедливости, который на протяжении последних десятилетий всё более активно интерпретирует положения Договора о функционировании ЕС (TFEU) как ограничивающие свободу государств в проведении налоговой политики. В ряде дел, таких как *Marks & Spencer* (2005), *Cadbury Schweppes* (2006) и более поздние решения в отношении схем налогового планирования, Суд устанавливает пределы допустимости национальных фискальных мер с позиций свободы передвижения капитала и равенства налогоплательщиков. Такая практика, по существу, превращает европейские правовые нормы в аналог конституционных ограничителей национальной фискальной политики, при этом без наличия у граждан реальных инструментов влияния на процесс формирования этих норм. Возникает парадокс, при котором решения, имеющие силу «конституционных прецедентов», принимаются вне национальных процедур легитимации и народного представительства.

Кроме того, в условиях цифровизации экономики и растущей взаимозависимости государств предпринимаются попытки универсализации фискальных стандартов, которые на первый взгляд могут рассматриваться как прогрессивный шаг в борьбе с агрессивным налоговым планированием и бегством капиталов. Однако в действительности подобная универсализация сталкивается с рядом глубоких концептуальных противоречий. Одним из таких является угроза подрыва конституционной идентичности государств, особенно тех, в чьих основных законах зафиксированы уникальные принципы социальной или экономической справедливости, автономии бюджетной политики или приоритета парламентского контроля над налогообложением. Унификация налоговых норм может вступить в прямое противоречие с такими положениями, особенно если они закрепляют более прогрессивную или, напротив, более либеральную фискальную модель, чем предлагается в рамках глобальных соглашений.

Само по себе внедрение глобальных стандартов нередко сопровождается отсутствием прозрачности в процедурах их разработки и принятия. Согласно идеям S. Fung, глобальное фискальное управление развивается в условиях дефицита демократической легитимности, поскольку ключевые решения принимаются закрытыми группами экспертов и лоббистов без участия широкой общественности и национальных парламентов [\[18\]](#). В результате возникает ощущение, что налоговая политика всё более отрывается от суверенной воли народов, теряя опору в классических институтах демократии и конституционализма.

Особую обеспокоенность вызывает то, что многие государства вынуждены имплементировать положения международных соглашений в национальное законодательство без достаточной юридической адаптации к внутренней правовой системе. Это приводит к правовой коллизии, когда новые нормы вступают в противоречие с существующими конституционными установками, а попытки их судебного оспаривания наталкиваются на отсутствие ясных процедур разрешения таких конфликтов. В России аналогичная проблема может возникнуть в случае имплементации глобального минимального налога, если такая мера затронет принципы справедливости, законности и социальной направленности налоговой политики, вытекающие из Конституции РФ, прежде всего её статей 7, 8 и 57. При отсутствии чёткого механизма конституционного контроля за международными фискальными обязательствами существует риск постепенного вытеснения внутреннего налогового суверенитета и деформации баланса публичной власти.

В совокупности эти процессы свидетельствуют о том, что налоговый конституционализм на наднациональном и глобальном уровнях вступает в фазу глубокой трансформации, требующей не только пересмотра действующих моделей взаимодействия между государствами и международными структурами, но и выработки новых правовых механизмов, способных обеспечить подлинную демократическую легитимность фискальных решений в условиях многоуровневого регулирования. Отсутствие такой переоценки может привести к дальнейшему отчуждению налоговой политики от институтов народного представительства, утрате конституционного контроля над фискальной властью и, в конечном итоге, к ослаблению самой идеи налогового конституционализма как института справедливого и подотчётного распределения общественных ресурсов.

Противоречия и риски институционализации налогового конституционализма

Противоречия, сопровождающие процесс институционализации налогового конституционализма в условиях современного глобального правопорядка, представляют собой не просто следствие усложнения налоговой системы, но отражают фундаментальный сдвиг в понимании природы публичной власти, её источников и механизмов легитимации. В классическом конституционно-правовом контексте налогообложение рассматривалось как прямая функция парламентского суверенитета и средство выражения общественного договора о перераспределении ресурсов. Однако в условиях трансформации экономических моделей и управленческих приоритетов, распространения цифровых технологий и роста наднационального нормотворчества данная модель всё чаще подвергается эрозии, проявляющейся в размывании конституционно закреплённых ограничений фискальной власти и подмене демократического согласия на налогообложение административно-экспертными процедурами.

Одним из ключевых и наиболее острых вопросов, обнажающих противоречия современной фискальной институционализации, становится проблема допустимости расширения налоговых полномочий вне рамок закона, в том числе посредством актов правительств, центральных банков, а также наднациональных и межгосударственных структур. В условиях чрезвычайных ситуаций, финансовых кризисов или экономической нестабильности наблюдается устойчивая тенденция к делегированию полномочий по введению или изменению налогов исполнительной власти, минуя полноценное законодательное обсуждение. Хотя в некоторых случаях такие действия находили основание в общих конституционных положениях о праве на чрезвычайное управление, в большинстве они оставались за пределами четкого конституционного контроля.

Проблема становится ещё более острой, когда фискальные обязательства вводятся в форме соглашений между государством и частными корпорациями (например, соглашения о налоговой стабильности, индивидуальные налоговые режимы), что исключает как парламентский контроль, так и полноценную судебную проверку таких механизмов на предмет соответствия конституции.

Смежной проблемой становится тенденция к деполитизации налоговой политики и её технократизации, то есть передаче полномочий по разработке и реализации фискальных решений специализированным экспертным и административным органам, находящимся вне непосредственного контроля со стороны граждан и институтов народного представительства. Такая логика усилилась в последние два десятилетия под влиянием глобальных экономических институтов, включая Международный валютный фонд, Всемирный банк и ОЭСР, продвигающих идеи фискальной устойчивости, дисциплины и независимости налоговой администрации. Данная модель исходит из предпосылки, что фискальные решения — это преимущественно вопрос экономической эффективности и макроэкономической стабильности, а не публичного выбора и социального компромисса. Однако при таком подходе налоговая политика утрачивает свой демократический смысл, становясь объектом экспертного управления, а не предметом общественной дискуссии.

Полагаем, что подобная деполитизация налогообложения несёт в себе серьёзный риск подрыва легитимности всей системы публичных финансов, особенно в условиях, когда налоговое бремя становится всё более скрытым, а распределение фискальных выгод — всё более неравномерным. В этой связи технократическое управление фискальной сферой в состоянии эффективно обеспечивать стабильность бюджетной системы, но при этом игнорировать принцип справедливости и соразмерности, закреплённые в конституции.

Особенно чётко данные риски проявляются в условиях цифровой экономики, где традиционные модели учёта дохода, собственности и экономической активности перестают быть универсально применимыми. Платформенная экономика, основанная на трансграничных потоках информации, данных и алгоритмической логике ценообразования, создает принципиально новые условия для распределения налогового бремени. При этом отсутствуют чёткие правовые механизмы, позволяющие конституционно оценивать справедливость таких изъятий. Например, использование данных пользователя в качестве экономического ресурса, монетизируемого цифровыми платформами, не облагается налогом, в то время как труд и капитал, вовлечённые в традиционное производство, остаются объектом жёсткого фискального контроля. Это ведёт к возникновению цифрового неравенства — как в горизонтальном, так и вертикальном измерении. Первыми страдают субъекты с низкой цифровой грамотностью, не имеющие доступа к новым формам экономической активности, в то время как цифровые корпорации получают конкурентные преимущества и фискальные привилегии.

В литературе отмечается, что отсутствие согласованных конституционно-юридических критериев справедливого налога на основные источники цифровой прибыли создаёт пространство, в котором крупные платформы структурируют налоговую нагрузку в свою пользу, усиливая социальные неравенства и снижая доверие к институтам [\[19\]](#). При этом отсутствие адекватной реакции со стороны национальных институтов способствует дальнейшему углублению асимметрий в налогообложении, создавая предпосылки для подрыва социальной солидарности, которая всегда была основой конституционного налогового порядка.

Дополнительный уровень сложности возникает в связи с угрозой подмены принципов

социальной справедливости критерием фискальной эффективности. В условиях дефицита государственных бюджетов, санкционного давления и растущей конкуренции за инвестиции государственные органы всё чаще ориентируются на краткосрочные цели увеличения налоговых поступлений или стимулирования экономической активности, жертвуя при этом идеями прогрессивности, перераспределения и обеспечения равного доступа к общественным благам. Налоговая система, таким образом, всё чаще служит не средством реализации социальных прав, а инструментом экономического управления, встраиваясь в парадигму «управляемой справедливости», где приоритетом становится не правовая обоснованность, а управленческая целесообразность.

В этом контексте концепция фискальной эффективности начинает конкурировать с классической идеей социальной функции налогов, вытекающей из статей 7 и 8 Конституции РФ, а также международных обязательств в области прав человека. Так, в решениях Европейского суда по правам человека отмечается, что даже законное и формально обоснованное налогообложение должно учитывать принцип пропорциональности и недопущения чрезмерного вмешательства в экономическую свободу (например, *Hentrich против Франции*, 1994). Игнорирование этих критериев может привести к нарушению основ правового государства и фискальной стабильности. В научной дискуссии всё чаще поднимается вопрос о необходимости выработки новой доктрины «конституционной фискальной справедливости», которая позволила бы восстановить баланс между эффективностью и правами, между стабильностью и справедливостью, между публичной властью и индивидуальной свободой [\[20\]](#).

Таким образом, противоречия и риски институционализации налогового конституционализма формируют напряжённое поле, в котором сталкиваются идеи национального суверенитета, глобальной координации, социальной справедливости и управленческой эффективности. Это требует не просто юридического анализа, но фундаментального переосмысления самой природы фискальной власти в XXI веке, с учётом новых технологических, политических и правовых реалий, формирующих границы допустимого в налогообложении с точки зрения современного конституционализма.

Перспективы и направления развития налогового конституционализма

Современные вызовы, с которыми сталкивается налоговый конституционализм, указывают на необходимость его переосмысления не только как системы ограничений и гарантий в рамках действующего конституционного порядка, но и как динамично развивающегося правового феномена, способного адаптироваться к меняющимся условиям социальной, экономической и технологической среды. В этих условиях становится всё более очевидной потребность в выработке новой модели налоговой легитимации, основанной не исключительно на формальной законности, но и на расширенном участии граждан, институтах цифровой прозрачности и подотчётности, а также — на признании принципов субстантивной справедливости как основания для пересмотра отношений между государством и налогоплательщиком.

Классическая модель налоговой легитимации, сформировавшаяся в рамках либерального конституционализма XVIII–XIX вв., предполагала, что единственным основанием для налогообложения является воля народа, выраженная через парламент. Этому соответствовал формальный принцип: «никакого налога без представительства». Однако с течением времени, особенно в последние десятилетия, данная формула утратила свою универсальность. Усложнение фискальной системы, рост автоматизированных фискальных механизмов, а также переход к сетевым и наднациональным формам правотворчества привели к тому, что парламентский контроль

стал в значительной мере номинальным, а участие граждан в налоговой политике — опосредованным и фрагментарным. При этом можно отметить, что фискальная легитимация перестаёт быть следствием голосования и становится результатом доверия к институтам, процедурной прозрачности и возможности влиять на приоритеты налоговой политики в реальном времени.

В этом контексте возникает запрос на новые формы общественного участия в фискальной политике, включая механизмы цифрового аудита, «крауд-контроля» и обратной связи с налогоплательщиками. Под крауд-контролем понимается включение гражданского общества в процесс бюджетного анализа, налоговой экспертизы и контроля за расходованием средств с использованием открытых данных и цифровых платформ. Такие инициативы уже находят реализацию в некоторых странах — например, в Португалии действует Платформа фискальной прозрачности, позволяющая гражданам отслеживать в режиме реального времени исполнение бюджета, а в Индии был запущен проект «MyGov», вовлекающий пользователей в анализ фискальных приоритетов. В России, несмотря на начатые процессы цифровизации налоговой сферы, полноценный механизм цифрового гражданского аудита пока отсутствует, что свидетельствует о недоработанности институциональных предпосылок для развития новой модели налоговой легитимации.

Кроме того, развитие налогового конституционализма невозможно без закрепления в конституционном правопорядке субстантивных принципов, отражающих не только процедурные аспекты налогообложения, но и его материальную справедливость. Такими принципами становятся справедливость, соразмерность, устойчивость и прозрачность. Принцип справедливости, в отличие от простого равенства, требует учёта способности налогоплательщика к уплате налога и обеспечения перераспределения, направленного на компенсацию социального неравенства. Соразмерность означает не только разумность налогообложения, но и его ненасильственный характер, недопустимость конфискационного эффекта и чрезмерного вмешательства в экономическую свободу. Принцип устойчивости отражает необходимость формирования системы налогообложения, способной обеспечивать долгосрочные публичные потребности без постоянных изменений, подрывающих доверие к системе. Прозрачность, наконец, требует не только открытости данных, но и ясности налоговых норм, понятности процедур и доступности инструментов контроля.

Формализация этих принципов в национальных конституциях может происходить как через прямое закрепление, так и через развитие соответствующих правовых позиций в судебной практике. Так, Конституционный суд РФ в ряде решений подчёркивал значение справедливости и соразмерности как универсальных правовых ценностей, вытекающих из ст. 1, 7, 17 и 55 Конституции РФ (например, Постановление от 20 февраля 2006 г. № 1-П). В государствах Западной Европы эти принципы закреплены либо в самой конституции (как в Нидерландах или Испании), либо выработаны судебной практикой, как это имеет место в Германии и Австрии. Развитие таких принципов требует перехода от формальной модели «налоги по закону» к содержательной модели «налоги в соответствии с Конституцией», в которой парламентская процедура не исчерпывает собой процесс легитимации.

Следующее важное направление — поиск механизмов наднациональной координации налоговых систем, не подрывающих основы национального конституционного суверенитета. В условиях глобализации налоговая конкуренция, уклонение от налогообложения и агрессивное налоговое планирование становятся проблемами, выходящими за пределы юрисдикции одного государства. Международные инициативы,

такие как BEPS, Pillar I и II от ОЭСР, являются попытками выработки согласованных фискальных рамок, однако вызывают законные опасения относительно соответствия конституционным принципам тех государств, которые обязуются следовать таким рамкам. При этом координация налоговой политики допустима лишь при наличии механизмов компенсации утраченного контроля и представительства на наднациональном уровне.

Возможной моделью решения данной проблемы может стать институт «конституционного резервирования», при котором международные налоговые обязательства сопровождаются обязательной оценкой конституционного соответствия и сохранением за национальными парламентами права на отказ от их исполнения в случае конфликта с основами конституционного строя. Это требует и институционального, и правового переосмысления роли Конституционных судов, которым может быть предоставлена прерогатива предварительного анализа таких соглашений и вынесения обязательных заключений о пределах допустимости их имплементации. Подобные практики уже существуют, в частности, в Германии и Италии, где участие в международных налоговых соглашениях оценивается с точки зрения Grundgesetz и Конституции Итальянской Республики соответственно.

Отдельного внимания заслуживает перспектива включения новых категорий налогообложения — таких как цифровая рента и климатические налоги — в предмет конституционного контроля. Цифровая рента, понимаемая как плата за монетизацию пользовательских данных и платформенной инфраструктуры, становится всё более значимой составляющей современной экономики, однако её правовая природа остаётся неурегулированной. С точки зрения конституционного права возникает вопрос: возможно ли налогообложение цифровой ренты без нарушения принципов соразмерности и законности, если источник ренты — нематериален, а пользователь — не является субъектом экономической деятельности в классическом понимании? Подобные проблемы уже ставились на обсуждение в правовых позициях Совета Европы и Европейского суда, хотя окончательные стандарты пока не выработаны.

В свою очередь климатические налоги, включающие углеродные пошлины, сборы за выбросы и иные фискальные инструменты «зелёного перехода», ставят под сомнение традиционное понимание налоговой нейтральности и функциональности. Они направлены не только на пополнение бюджета, но и на поведенческое регулирование, что приближает их к санкционным мерам. В конституционно-правовом ключе это означает необходимость определения пределов такой фискальной экологической инженерии.

Таким образом, перспективы развития налогового конституционализма предполагают не столько механическую адаптацию к новым фискальным реалиям, сколько формирование новой парадигмы, в которой ключевыми становятся открытость, вовлечённость, процедурная и материальная справедливость, а также способность обеспечить баланс между международной координацией и национальной автономией. Только в условиях признания этих принципов возможно создать устойчивую и легитимную фискальную систему, соответствующую требованиям современного конституционного правопорядка.

Заключение

В условиях глубоких трансформаций, охватывающих как национальные, так и наднациональные правовые системы, налоговый конституционализм всё более отчётливо проявляется как ключевой индикатор зрелости и состоятельности современного конституционного порядка. Он не ограничивается лишь фискальной тематикой, но

выступает своеобразным «лакмусом» степени демократичности, транспарентности и устойчивости публичной власти. Через призму отношения к налогообложению проявляется реальное содержание таких основополагающих конституционных принципов, как верховенство права, разделение властей, участие граждан в управлении государством и подотчётность органов власти обществу. Там, где налоговая система выстраивается в обход парламентских процедур, где отсутствует контроль за расходованием средств, где налоговое бремя распределяется произвольно, а не по справедливым и соразмерным критериям, говорить о полноценной конституционной демократии невозможно — даже при наличии формальных признаков правового государства.

В этом контексте контроль над фискальной властью приобретает первостепенное значение. Его отсутствие превращает налоговую сферу в один из наиболее уязвимых для авторитарных уклонов сегментов публичной политики. История конституционализма демонстрирует, что именно налогообложение становилось предметом наиболее острых конфликтов между обществом и государством, а конституционные ограничения на фискальные полномочия были одними из первых формальных выражений идеи ограниченной власти. Современная ситуация, несмотря на технологическую и институциональную эволюцию, возвращает нас к этим фундаментальным вопросам. Сегодня, как и триста лет назад, налоги остаются пространством политического выбора, правовой борьбы и институционального самосознания государства.

При этом смысл налогового конституционализма не в том, чтобы сдерживать налоги, а в том, чтобы делать их инструментом демократического согласия, выражением коллективной воли, а не административного произвола. Подобный подход подчёркивает важность возвращения налогообложения в пространство публичной политики, что требует не только процедурных реформ, но и глубокого переосмысления содержания фискальной демократии как такой формы управления, в которой налоги не только собираются, но и обсуждаются, распределяются и контролируются гражданами.

В целом, становление налогового конституционализма в XXI веке невозможно вне контекста адаптивного конституционализма — концепции, предполагающей не статичность правовых институтов, а их способность к эволюции в ответ на вызовы времени при сохранении основополагающих ценностей. Именно в этом ключе следует рассматривать фискальную сферу: как пространство постоянного баланса между стабильностью и изменчивостью, между традицией и инновацией, между национальным суверенитетом и международной координацией. При этом такой баланс должен быть обеспечен не только юридическими, но и институциональными и ценностными средствами.

Нормативное оформление налогового конституционализма требует как пересмотра конституционных положений о налогообложении с целью конкретизации субстантивных принципов (справедливость, пропорциональность, устойчивость), так и разработки новых процедурных гарантий — включая обязательную парламентскую экспертизу фискальных инициатив, усиление роли Конституционных судов в оценке налоговой политики, внедрение цифровых механизмов публичного аудита. Институциональное развитие предполагает переосмысление роли налоговых органов не только как администраторов, но и как участников публичного правового процесса, а также создание эффективных каналов обратной связи между государством и налогоплательщиками. Наконец, ценностная составляющая налогового конституционализма требует укрепления идеи солидарности, справедливого распределения и ответственности перед обществом — как основополагающих элементов любого современного фискального порядка.

Таким образом, налоговый конституционализм предстает не просто частью финансового или административного права, но глубоко вкоренённой в систему современного конституционного правопорядка системой принципов, институтов и процедур, обеспечивающих подлинную демократическую легитимность фискальной власти. Его развитие — это не факультативное направление модернизации права, а необходимый шаг к укреплению конституционного государства в эпоху цифровых технологий, наднациональных вызовов и растущих ожиданий граждан к справедливости и прозрачности власти.

Библиография

1. Васянина Е.Л. Цифровая трансформация фискального администрирования: проблемы и перспективы правового регулирования // *Налоги*. 2023. № 2. С. 28-31.
2. Daunton M. Creating Legitimacy: Administering Taxation in Britain, 1815–1914. In: Cardoso JL, Lains P, eds. *Paying for the Liberal State: The Rise of Public Finance in Nineteenth-Century Europe*. Cambridge University Press; 2010. P. 27-56.
3. Jaakkola J. A Democratic Dilemma of European Power to Tax: Reconstructing the Symbiosis Between Taxation and Democracy Beyond the State? *German Law Journal*. 2019. № 20(5). P. 660-678.
4. Угрюмов Е.С. Принцип справедливости налогообложения как основа проведения социальной политики государства // *Политика, государство и право*. 2014. № 1 [Электронный ресурс]. URL: <https://politika.snauka.ru/2014/01/1179> (дата обращения: 18.07.2025). EDN: RUCTQP
5. Гребенчук А.О. Налоги как инструмент социального взаимодействия органов государственной власти и общества // *Социология власти*. 2008. № 5. С. 75-84. EDN: JHNVCP
6. Debrun X., Kinda T., Curristine T., Eyraud L., Harris J., Seiwald J. The functions and impact of fiscal councils. 2013. 10.13140/RG.2.1.2733.7447.
7. Fasone C. Do Independent Fiscal Institutions Enhance Parliamentary Accountability in the Eurozone? *Politics & Governance*. 2021. № 9(3). P. 135-144.
8. Glogower A. The Constitutional Limits to the Taxing Power. *Fordham Law Review*. 2024. № 93(3). P. 781-842.
9. Осина Д.М., Дворецкий В.М. Понятие и пределы фискального (налогового) суверенитета государства // *Налоги и налогообложение*. 2019. № 3. С. 1-8. DOI: 10.7256/2454-065X.2019.3.29138 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=29138
10. Ильин И.М. Суверенная фискальная политика России как конституционно-определяющий фактор достижения её суверенитета в бюджетно-финансовой сфере // *Современный ученый*. 2021. № 2. С. 303-307. EDN: RUSUMD
11. Kassen M. Open Data Governance and Its Actors: Theory and Practice. 2022. 161 p.
12. Поярков С.Ю. Адаптивный конституционализм: концептуальные основания и институциональные механизмы в условиях политико-правовой турбулентности // *Административное и муниципальное право*. 2025. № 3. С. 67-85. DOI: 10.7256/2454-0595.2025.3.74695 EDN: OYYMQE URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=74695
13. Savoia A., Sen K., Tagem A.M.E. Constraints on the executive and tax revenues in the long run. *Journal of Institutional Economics*. 2023. № 19(3). P. 314-331. DOI: 10.1017/s1744137422000492 EDN: WADAJQ
14. Rogan M. Tax Justice and the Informal Economy: A Review of the Debates. WIEGO Limited. 2015.
15. Bird R.M., Zolt E.M. Introduction to Tax Policy Design and Development, Draft Prepared

for a Course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries. World Bank, Washington D.C. 2003.

16. Pistone P. (ed.). European Tax Integration: Law, Policy and Politics. IBFD, 2018. 748 p.

17. Murphy R. The European Tax Gap. A report for the Socialists and Democrats Group in the European Parliament. 2019. [Электронный ресурс]. URL:

https://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/2019-01/the_european_tax_gap_en_190123.pdf (дата обращения: 18.07.2025).

18. Fung S. The Questionable Legitimacy of the OECD/G20 BEPS Project. Erasmus Law Review. 2017. № 10(2). P. 76-88.

19. Golia A.J. Taxing data as an instrument of economic digital constitutionalism: elements for a normative agenda. European Law Open. 2024. № 3(4). P. 865-889.

20. Kantorowicz J. Testing public reaction to constitutional fiscal rules violations. Constitutional Political Economy. 2022. № 34. P. 483-509.

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 «Налоговый конституционализм в условиях трансформации парадигмы конституционализма: противоречия, тенденции и перспективы институционализации на национальном и наднациональном уровнях».

Предмет исследования.

Предложенная на рецензирование статья посвящена актуальным вопросам налогового конституционализма в современных социально-экономических условиях. Автором рассматриваются вопросы эволюции и концептуальных основ налогового конституционализма, трансформации парадигмы конституционализма, современных проявлений и моделей налогового конституционализма, противоречия и риски институционализации налогового конституционализма, перспективы и направления развития налогового конституционализма, делаются конкретные выводы применительно к налоговому конституционализму в современных условиях экономики и общества. В качестве предмета исследования выступили, прежде всего, нормативно-правовые акты, мнения ученых, правоприменительная практика.

Методология исследования.

Цель исследования прямо в статье заявлена: «определить сущностные характеристики налогового конституционализма, понять его роль в поддержании баланса между государственными фискальными интересами и правами налогоплательщиков в изменяющемся конституционном контексте, а также проследить возможности его институционализации на различных уровнях публичной власти». Исходя из поставленных цели и задач, автором выбрана методологическая основа исследования. В частности, как указано в самой статье, «применение системного метода позволяет выявить, что налог в современном правовом порядке выходит за пределы сугубо фискального инструментария и становится выражением глубинных общественных договоренностей о перераспределении ресурсов и формах участия в публичной власти». 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 судебной

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. Например, следующий вывод автора: «В российской конституционной системе данный принцип выводится из общего положения о равенстве всех перед законом и судом (ст. 19 Конституции РФ), а также из принципов справедливости и социальной солидарности, заложенных в преамбуле и ряде отраслевых законов. Российская Конституция напрямую не формулирует принцип пропорциональности, однако он неоднократно упоминался в решениях Конституционного Суда РФ как производное от конституционных начал социальной государственности (см., например, Постановление КС РФ от 30 мая 2025 г. № 25-П)».

Важную роль в контексте поставленной автором цели исследования сыграл сравнительно-правовой метод исследования. В частности, отмечается, что «В германской конституционно-правовой доктрине налоговая справедливость имеет более развёрнутое содержание. Основной закон ФРГ (Grundgesetz) напрямую не содержит отдельной статьи о налогах, но положения о правовом государстве (ст. 23), равенстве (ст. 3) и защите человеческого достоинства (ст. 1) интерпретируются Федеральным конституционным судом Германии как основание для строгой оценки фискальных мер с точки зрения соразмерности, предсказуемости и справедливости».

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 тема налогового конституционализма в современных социально-экономических условиях сложна и неоднозначна. Развитие конституционализма, изменение подходов к конституционному праву влияет на налоговое право, для которого требуется осмысление. Сложно спорить с автором рецензируемой статьи в том, что «В условиях углубляющейся трансформации парадигмы современного конституционализма особое значение приобретает проблема обеспечения конституционной легитимности публичных финансов, в частности – налоговой сферы, в которой в настоящее время пересекаются ключевые векторы изменений как на уровне национальных правовых порядков, так и в наднациональных юрисдикциях».

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:

«Нормативное оформление налогового конституционализма требует как пересмотра конституционных положений о налогообложении с целью конкретизации субстантивных принципов (справедливость, пропорциональность, устойчивость), так и разработки новых процедурных гарантий — включая обязательную парламентскую экспертизу фискальных инициатив, усиление роли Конституционных судов в оценке налоговой политики, внедрение цифровых механизмов публичного аудита».

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

Во-вторых, автором предложены идеи по обобщению законодательства различных государств в связи с налоговым конституционализмом, что может быть полезно специалистам в данной сфере.

Таким образом, материалы статьи могут иметь определенных 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 конституционализмом в современных социально-экономических условиях.

Содержание статьи в полной мере соответствует названию, так как автор рассмотрел заявленные проблемы, в целом достиг поставленной цели работы, так как в завершении сделаны авторские оригинальные выводы по поводу сущности налогового конституционализма в современном мире.

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 и из-за рубежа (Васянина Е.Л., Угрюмов Е.С., Поярков С.Ю., Daunton M., Jaakkola J., Debrun X., Kinda T., Curristine T., Eyraud L., Harris J., Seiwald J. и другие). Многие из цитируемых ученых являются признанными учеными в области вопросов конституционализма.

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 понимания налогового конституционализма в современных социально-экономических условиях.

На основании изложенного, суммируя все положительные и отрицательные стороны статьи

«Рекомендую опубликовать»

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Мухамеджанов О.З., Потапенко С.В., Залесны Я., Савченко М.С. Перспективы развития общественного налогового контроля в Российской Федерации // Налоги и налогообложение. 2025. № 4. С. 79-89. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.4.75361 EDN: UOAWCO URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=75361

Перспективы развития общественного налогового контроля в Российской Федерации

Мухамеджанов Омонулла Закирович

доктор юридических наук

профессор, профессор кафедры международного права и прав человека Ташкентского государственного юридического университета

100047, Республика Узбекистан, город Ташкент, ул. Сайилгох, д. 35

✉ niipg2010@mail.ru



Потапенко Сергей Викторович

доктор юридических наук

профессор, декан юридического факультета федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования "Кубанский государственный университет"

Краснодарский край, г. Краснодар, ул. Рахпилевская 43

✉ kw20242024@mail.ru



Залесны Яцек

доктор юридических наук

профессор; Институт политических исследований; Варшавский университет

00927, Польша, г. Варшава, ул. Новы Свят, 67

✉ niipgergo2009@mail.ru



Савченко Марина Станиславовна

доктор юридических наук

профессор, заведующий кафедрой государственного и международного права федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования "Кубанский государственный аграрный университет им. И. Т. Трубилина"

350040, Россия, Краснодарский край, г. Краснодар, ул. Калинина, 13

✉ gw2025gw@mail.ru



[Статья из рубрики "Тема: Законотворчество в налоговой сфере"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2025.4.75361

EDN:

UOAWCO

Дата направления статьи в редакцию:

31-07-2025

Дата публикации:

05-09-2025

Аннотация: Настоящая статья посвящена публично-правовому анализу перспектив развития общественного налогового контроля в Российской Федерации. В работе обосновывается положение о том, что общественный налоговый контроль выступает важнейшей разновидностью общественного контроля, так как в условиях постоянного роста бюджетных расходов от эффективности и результативности налоговых органов власти напрямую зависит наполняемость государственных и муниципальных бюджетов и публичных внебюджетных фондов, а общественный налоговый контроль как раз и призван обеспечить оптимальный режим работы вышеназванных органов публичной власти. Однако развитие института общественного налогового контроля в России связано с рядом проблем: а) институт общественного контроля не формализован в Конституции и Налоговом кодексе страны; б) в законодательстве не закреплено понятие общественного налогового контроля; в) в научной и учебной литературе нет единого мнения относительно содержания и пределов реализации данной разновидности общественного контроля; г) требует уточнения круг объектов и субъектов общественного налогового контроля; д) у субъектов общественного контроля недостаточно число полномочий. В статье использован ряд научных методов, в частности: формально-логический; сравнительно-правовой; историко-правовой; статистический; социологический. Для разрешения указанных проблем в работе разработана и обоснована система мероприятий, включающая в себя, в частности: а) институционализацию общественного контроля в Конституции страны, а понятия общественного налогового контроля – в Налоговом кодексе РФ; б) разработку и принятие Федерального закона «Об общественном налоговом контроле в Российской Федерации» с закреплением в нем понятия, принципов, целей, задач, форм, методов, специальных видов мероприятий данной разновидности общественного контроля, уточнение круга его объектов и субъектов; в) создание специализированных субъектов общественного налогового контроля, механизм формирования которых будет обеспечивать их независимость, объективность и беспристрастность в работе (от воздействия со стороны объектов общественного контроля); г) придание указанным субъектам системы реальных полномочий; д) внедрение в практику деятельности субъектов общественного налогового контроля современных цифровых технологий обработки больших массивов данных, что позволит в режиме реального времени осуществлять значительное число мероприятий общественного контроля.

Ключевые слова:

общественный контроль, налоговый контроль, перспективы развития, Российская Федерация, проблемы, оптимизация, цифровизация, налоговая тайна, народовластие, ответственность

Введение

Вопросы организации и осуществления общественного контроля в Российской Федерации детально исследованы в работах Г. А. Артемова, [\[1, с. 25-29\]](#) В. В. Гончарова, [\[6, с. 1-6; 7, с. 17-25\]](#) Р. Л. Метлицкого, [\[9, с. 141-146\]](#) Т. Н. Михеевой, [\[10, с. 73-78\]](#) Е. Е. Никитиной, [\[11, с. 22-36\]](#) К. В. Тулаевой, [\[13, с. 89-93\]](#) а также ряда иных авторов. Проблематика общественного контроля за деятельностью, актами и решениями налоговых органов государственной власти, в свою очередь, активно анализируется в произведениях А. И. Байчуриной, [\[2, с. 39-41\]](#) М. С. Головневой, [\[3, с. 4-10\]](#) В. В. Гончарова, [\[4, с. 41-45\]](#) А. С. Емельянова, [\[8, с. 17-26\]](#) Л. Р. Яковлевой, [\[14, с. 47-52\]](#) З. С. Якупова, [\[15, с. 550-556\]](#) а также некоторых других ученых. Однако доля исследований, посвященных формализации и изучению современных проблем, препятствующих развитию института общественного налогового контроля, недостаточна, чем и был обусловлен выбор темы настоящего научного исследования, целью которого выступает не только анализ вышеназванных проблем, но и разработка системы мероприятий по их разрешению. Это позволит определить перспективы развития института общественного налогового контроля. Задачами научного исследования выступают, в частности: а) обоснование общественного налогового контроля в качестве важнейшей разновидности общественного контроля в России; б) формализация и обоснование авторского определения понятия «общественный налоговый контроль»; в) выявление, формализация и анализ основных проблем, препятствующих развитию института общественного налогового контроля; г) разработка и обоснование системы мероприятий по их разрешению для того, чтобы обеспечить оптимальные перспективы развития данной разновидности общественного контроля.

Основной текст

Согласно Конституции Российской Федерации многонациональный народ страны выступает в роли носителя суверенитета и единственного источника власти в государстве. Он реализует свои властные полномочия через систему прямых и опосредованных форм народовластия. Однако указанные конституционные принципы народовластия и участия граждан России в управлении делами государства нуждаются в сложной системе юридических гарантий, обеспечивающих их реализацию, охрану и защиту от противоправных посягательств. Ключевым элементом указанной системы юридических гарантий выступает институт общественного контроля, который хотя и был формализован в российском законодательстве чуть более двадцати лет назад, но уже показал себя, как справедливо отмечает ряд авторов, [\[5, с. 9-14\]](#) в качестве эффективного инструмента поддержания законности и ответственности в процессах организации и деятельности многочисленных органов публичной власти, государственных и муниципальных организаций, а также иных субъектов, наделенных федеральным законодательством правом реализации отдельных публичных полномочий.

В числе отдельных разновидностей общественного контроля важное место занимает общественный налоговый контроль.

Чем же он так важен для системы общественного контроля в Российской Федерации?

Во-первых, общественный контроль в отношении объектов, связанных с налоговыми отношениями, отнесен к предмету ведения Федерального закона от 21.07.2014 № 212-ФЗ «Об основах общественного контроля в Российской Федерации». То есть в отношении деятельности, актов и решений налоговых органов государственной власти мероприятия

общественного контроля осуществляются в полном объеме (в отличие от целого ряда иных объектов, выведенных из предмета ведения указанного Федерального закона под предлогом необходимости принятия специальных федеральных законов, которые урегулируют процессы организации и проведения мероприятий общественного контроля в отношении данных объектов).

Во-вторых, общественный налоговый контроль затрагивает в процессе своего осуществления деятельность, акты и решения одних из самых многочисленных органов публичной власти – налоговых органов, которые, в свою очередь, в процессе своей деятельности вступают в правоотношения с любыми разновидностями юридических лиц, а также со всеми гражданами Российской Федерации, а также находящимися на ее территории иностранными гражданами и лицами без гражданства.

В-третьих, от степени эффективности организации и осуществления общественного налогового контроля напрямую зависит степень обеспечения реализации, охраны и защиты налоговых прав, свобод и законных интересов российских граждан, прав и законных интересов юридических лиц.

В российской учебной и научной литературе нет единого мнения относительно понятия «общественный налоговый контроль». Так, С. Ю. Поярков понимает под данной разновидностью общественного контроля «разновидность общественного контроля, осуществляемую его субъектами при непосредственном участии граждан Российской Федерации, общественных объединений и иных негосударственных некоммерческих организации, по контролю в сфере обеспечения экономической безопасности страны и соблюдения государственных и муниципальных фискальных интересов». [\[12, с. 66\]](#) Данное определение достаточно хорошо указывает на сферу государственных и общественных интересов, которые обеспечивает указанная разновидность общественного контроля, но не отражает специфику круга общественных отношений, участниками которых выступают органы публичной власти и иные объекты общественного налогового контроля. Другие авторы считают общественный налоговый контроль разновидностью общественного финансового контроля, [\[12, с. 63\]](#) однако с этим сложно согласиться ввиду различия предмета ведения налогового и финансового контроля в России. Некоторые ученые вообще считают, что общественный налоговый контроль - всего лишь разновидность государственного финансового контроля. [\[12, с. 63\]](#) С данным определением понятия общественного налогового контроля также невозможно согласиться, так как круг субъектов осуществления этих двух разновидностей контрольной деятельности различен. В первом случае она осуществляется гражданами Российской Федерации, негосударственными некоммерческими организациями самостоятельно, либо в процессе реализации мероприятий общественного контроля другими субъектами общественного контроля (например, общественными палатами и советами различного уровня). А во втором случае она осуществляется органами публичной власти. На наш взгляд под общественным налоговым контролем следует понимать деятельность субъектов общественного контроля, направленную на организацию и проведение контрольных мероприятий в отношении органов публичной власти, государственных и муниципальных организаций, а также иных органов и организаций, наделенных федеральным законодательством правом на реализацию отдельных публичных полномочий, участвующих в налоговых правоотношениях.

Какие в настоящий момент существуют проблемы, препятствующие развитию института общественного налогового контроля в Российской Федерации?

Во-первых, фундаментальной проблемой выступает исключительно низкий уровень формализации в российской правовой системе самого института общественного контроля. Он не закреплён на уровне Конституции страны и не упоминается ни в одном федеральном конституционном законе, хотя деятельность субъектов общественного контроля направлена на значительное число объектов общественного контроля, прямо поименованных в Конституции России. Решение данной проблемы видится во внесении соответствующих изменений и дополнений в текст Основного закона страны, где будет закреплено понятие, принципы, цели, задачи, формы, виды мероприятий общественного контроля, его основные разновидности (включая общественный налоговый контроль).

Во-вторых, значительной проблемой является и то обстоятельство, что институт общественного контроля никак не детализирован в Налоговом кодексе Российской Федерации. Представляется, что в данном Федеральном законе следует закрепить понятие общественного налогового контроля (как разновидности общественного контроля), детализировать основные его принципы, формы, виды мероприятий, особенности организации и осуществления его мероприятий, определить пределы осуществления общественного налогового контроля, обозначить исчерпывающий круг его объектов и субъектов.

Мы считаем, что круг объектов общественного контроля нельзя ограничивать лишь деятельностью, актами и решениями налоговых органов государственной власти. К объектам общественного контроля следует отнести деятельность, акты и решения всех участников налоговых правоотношений, так как, например, нарушения налогового законодательства, а также налоговых прав, свобод и законных интересов физических и юридических лиц, могут осуществляться не только указанными органами публичной власти, но и физическими и юридическими лицами, выступающими, в частности, в роли налогоплательщиков, налоговых агентов и т.д.

Возможным вариантом решения указанной проблемы видится разработка и принятие отдельного Федерального закона «Об общественном налоговом контроле», в котором следует определить принципы данной разновидности общественного контроля, основные его цели и задачи, разработать специфические формы, методы и виды мероприятий общественного налогового контроля, детализировав круг его объектов и субъектов, а также полномочий последних.

В-третьих, существенной проблемой выступает то обстоятельство, что в отечественной научной и учебной литературе нет единого мнения относительно содержания и объема понятия «общественный налоговый контроль». В работах ученых слабо разработаны специальные формы, виды, методы мероприятий общественного налогового контроля. Не обоснованы пределы организации и осуществления данной разновидности общественного контроля. Решение данной проблемы видится в поручении Общественной палате Российской Федерации (при поддержке министерства юстиции и министерства науки и высшего образования Российской Федерации) разработать и организовать систему фундаментальных и прикладных исследований, посвященных проблематике развития общественного налогового контроля в России. При этом особое внимание следует уделить применению в процессах организации и деятельности субъектов общественного налогового контроля современных цифровых технологий, позволяющих осуществлять анализ и обработку в режиме реального времени больших массивов информации, что позволит оперативно выявлять и пресекать нарушения налогового законодательства (осуществляемых как органами публичной власти, уполномоченными на организацию и осуществлению налогового контроля, так иными участниками налоговых правоотношений, в частности, налогоплательщиков, налоговых агентов и

т.д.).

В-четвертых, существенной проблемой в организации и осуществлении мероприятий общественного контроля в налоговой сфере выступает отсутствие специализированных субъектов общественного налогового контроля. По сути, их круг ограничен общественными советами при Федеральной налоговой службе, а также при ее территориальных подразделениях. Однако специфика формирования указанных разновидностей субъектов общественного контроля такова, что при их создании важную роль играют должностные лица самих органов публичной власти, участвующих в утверждении состава соответствующих общественных советов. Это, на наш взгляд, ставит под большое сомнение объективность, беспристрастность и независимость деятельности данных субъектов общественного налогового контроля. Решение указанной проблемы видится, в частности, в изменении порядка формирования указанных общественных советов (когда кандидатуры их членов будут утверждаться, например, Общественной палатой Российской Федерации). Данные субъекты общественного контроля свою деятельность осуществляют, как правило, на организационно-технической базе налоговых органов государственной власти. Решение этой проблемы видится в развитии организационно-технической, материальной, финансовой базы субъектов общественного контроля. Но это решение сталкивается с другой проблемой, в частности, дотационным характером, например, значительной части региональных бюджетов, из средств которых будут финансироваться, например, общественные советы при региональных подразделениях Федеральной налоговой службы. Решение указанной проблемы видится, на наш взгляд, например, в задействование механизма государственно-частного партнерства (с привлечением финансирования данных расходов из средств юридических и физических лиц).

В-пятых, крупной проблемой выступает отсутствие у субъектов общественного налогового контроля реальных полномочий (как в отношении налоговых органов государственной власти, так и в отношении иных участников налоговых правоотношений, деятельность, акты и решения которых будут выступать в качестве объектов данной разновидности общественного контроля). Решение данной проблемы видится в целом в расширении системы полномочий субъектов общественного контроля (например, им следует предоставить право временного приостановления документов и решений налоговых органов государственной власти, если имеются основания полагать, что они противоречат действующему законодательству, до решения указанного вопроса по существу соответствующим судом).

Заключение

В ходе проведенного научного исследования нами был сделан ряд выводов:

1. Общественный налоговый контроль является ключевой разновидностью общественного контроля в силу ряда причин: а) в качестве его объекта выступает в рамках действующего российского законодательства деятельность, акты и решения налоговых органов государственной власти, которые входят в предмет ведения Федерального закона от 21.07.2014 № 212-ФЗ «Об основах общественного контроля в Российской Федерации»; б) от эффективности и результативности организации и проведения мероприятий общественного налогового контроля напрямую зависит степень обеспечения налоговых прав, свобод и законных интересов граждан России, налоговых прав и законных интересов многочисленных юридических лиц в Российской Федерации; в) в условиях постоянного роста бюджетных расходов от эффективности и результативности налоговых органов власти напрямую зависит наполняемость

государственных и муниципальных бюджетов и публичных внебюджетных фондов, а институт общественного налогового контроля призван обеспечить оптимальную работу вышеназванных органов публичной власти.

2. Под общественным налоговым контролем следует понимать деятельность субъектов общественного контроля, направленную на организацию и проведение контрольных мероприятий в отношении органов публичной власти, государственных и муниципальных организаций, а также иных органов и организаций, наделенных федеральным законодательством правом на реализацию отдельных публичных полномочий, участвующих в налоговых правоотношениях.

3. Развитию общественного налогового контроля препятствует ряд проблем, в числе которых можно выделить следующие: отсутствие формализации института общественного контроля в Конституции и Налоговом кодексе страны; не закрепление понятия общественного налогового контроля в налоговом законодательстве Российской Федерации; отсутствие в научной и учебной литературе единого мнения относительно содержания и пределов реализации общественного налогового контроля; необходимость уточнения и дополнения круга объектов и субъектов общественного налогового контроля; отсутствие у субъектов общественного контроля надлежащих полномочий для организации и проведения в оптимальном режиме мероприятий общественного налогового контроля.

4. Разрешение вышеназванных проблем в целях обеспечения развития института общественного налогового контроля потребует, в частности: институционализации общественного контроля в Конституции страны, а понятия общественного налогового контроля – в Налоговом кодексе РФ; разработки и принятия Федерального закона «Об общественном налоговом контроле в Российской Федерации» с закреплением в нем понятия, принципов, целей, задач, форм, методов, специальных видов мероприятий данной разновидности общественного контроля, уточнение круга его объектов и субъектов; создания специализированных субъектов общественного налогового контроля, механизм формирования которых будет обеспечивать их независимость, объективность и беспристрастность в работе (от воздействия со стороны объектов общественного контроля); придания указанным субъектам системы реальных полномочий; внедрения в практику деятельности субъектов общественного налогового контроля современных цифровых технологий обработки больших массивов данных, что позволит в режиме реального времени осуществлять значительное число мероприятий общественного контроля.

Библиография

1. Артемов Г. А., Бардан Д. В. Актуальные проблемы общественного контроля в Российской Федерации // Гражданское общество в России и за рубежом. 2025. № 1. С. 25-29. DOI: 10.18572/2221-3287-2025-1-25-29. EDN: YVCLPZ.
2. Байчурина А. И. Создание общественного совета при ФНС России как шаг на пути формирования налоговой культуры населения // Налоги и финансы. 2009. № 2. С. 39-41. EDN: PQNPVT.
3. Головнева М. С., Прокаев В. А. Некоммерческая и благотворительная деятельность: разработка механизмов налогового стимулирования и общественного контроля // Налоговая политика и практика. 2007. № 11. С. 4-10. EDN: IAYTRB.
4. Гончаров В. В. Определение пределов общественного контроля в Российской Федерации: конституционно-правовой анализ // Advances in Law Studies. 2019. Т. 7. № 2. С. 41-45. DOI: 10.29039/article_5da620011269f7.75488756. EDN: BXBQGD.

5. Гончаров В. В. О некоторых вопросах ответственности власти в современной России // Черные дыры в Российском законодательстве. 2010. № 2. С. 9-14. EDN: LLRZJB.
6. Гончаров В.В. Институт общественного контроля в Российской Федерации как инструмент предотвращения роста социальной напряженности в обществе (конституционно-правовой анализ) // Конфликтология / nota bene. 2018. № 4. С. 1-6. DOI: 10.7256/2454-0617.2018.4.28543 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=28543
7. Гончаров В.В. О некоторых вопросах, связанных с правовой природой общественного контроля власти (конституционно-правовые аспекты) // Административное и муниципальное право. 2018. № 8. С. 17-25. DOI: 10.7256/2454-0595.2018.8.27332 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=27332
8. Емельянов А. С. Налогообложение и цифровизация общественных отношений: формирование правовой основы // Законы России: опыт, анализ, практика. 2018. № 12. С. 17-26. EDN: MJNFWX.
9. Метлицкий Р. Л. Развитие идей общественного контроля в положениях Конституции Российской Федерации // Российский юридический журнал. 2021. № 1 (136). С. 141-146. DOI: 10.34076/20713797_2021_1_141. EDN: YCFAJO.
10. Михеева Т. Н. О правовом регулировании общественного контроля в субъектах Российской Федерации // Вестник Марийского государственного университета. Серия: Исторические науки. Юридические науки. 2016. Т. 2. № 1 (5). С. 73-78. EDN: VXKMXF.
11. Никитина Е. Е. Правовая природа общественного контроля и подходы к его регулированию в Российской Федерации // Журнал российского права. 2023. Т. 27. № 4. С. 22-36. DOI: 10.12737/jrp.2023.038. EDN: MXPXXQ.
12. Поярков С.Ю., Гончаров В.В., Петренко Е.Г., Борисова А.А. Общественный налоговый контроль в России: к постановке проблемы // Налоги и налогообложение. 2023. № 6. С. 60-73. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.6.69581 EDN: BSMRMW URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=69581
13. Тулаева К. В. Общественный контроль в Российской Федерации: текущее состояние и основные тенденции развития // Актуальные проблемы гуманитарных и социально-экономических наук. 2024. № S18-1 (105). С. 89-93. EDN: HPBAQK.
14. Яковлева Л. Р., Шукевич Н. А. Общественная обусловленность государственного контроля в налоговой сфере и подходы к ее осуществлению // Проблемы науки. 2016. № 6 (7). С. 47-52. EDN: WDFTJV.
15. Якупов З. С. Информатизация общества и развитие института налогового контроля // Европейский журнал социальных наук. 2014. № 7-2 (46). С. 550-556. EDN: TJLGLD.

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 «Перспективы развития общественного налогового контроля в Российской Федерации».

Предмет исследования. Предложенная на рецензирование статья посвящена актуальным вопросам развития общественного налогового контроля в Российской Федерации. Автором раскрывается сущность налогового контроля, его назначение и роль, особенности общественного налогового контроля, выявляются основные проблемы, связанные с общественным налоговым контролем, делаются выводы по поводу того, как минимизировать выявленные проблемы. В качестве конкретного предмета исследования выступили, прежде всего, положения нормативно-правовых актов, мнения ученых,

материалы практики.

Методология исследования. Цель исследования прямо в статье заявлена: автор проводит исследование, «целью которого выступает не только анализ вышеназванных проблем, но и разработка системы мероприятий по их разрешению. Это позволит определить перспективы развития института общественного налогового контроля. Задачами научного исследования выступают, в частности: а) обоснование общественного налогового контроля в качестве важнейшей разновидности общественного контроля в России; б) формализация и обоснование авторского определения понятия «общественный налоговый контроль»; в) выявление, формализация и анализ основных проблем, препятствующих развитию института общественного налогового контроля; г) разработка и обоснование системы мероприятий по их разрешению для того, чтобы обеспечить оптимальные перспективы развития данной разновидности общественного контроля». 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. В частности, отметим следующий авторский вывод: «общественный контроль в отношении объектов, связанных с налоговыми отношениями, отнесен к предмету ведения Федерального закона от 21.07.2014 № 212-ФЗ «Об основах общественного контроля в Российской Федерации». То есть в отношении деятельности, актов и решений налоговых органов государственной власти мероприятия общественного контроля осуществляются в полном объеме (в отличие от целого ряда иных объектов, выведенных из предмета ведения указанного Федерального закона под предлогом необходимости принятия специальных федеральных законов, которые урегулируют процессы организации и проведения мероприятий общественного контроля в отношении данных объектов)».

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 тема развития общественного налогового контроля сложна и неоднозначна. Общественный контроль является неотъемлемым элементом демократического общества. Граждане должны знать и иметь возможность контролировать деятельность государственных органов. В сфере деятельности налоговых органов такой контроль на практике может вызывать сложности. Сложно спорить с автором рецензируемой статьи в том, что «Согласно Конституции Российской Федерации многонациональный народ страны выступает в роли носителя суверенитета и единственного источника власти в государстве. Он реализует свои властные полномочия через систему прямых и опосредованных форм народовластия. Однако указанные конституционные принципы народовластия и участия граждан России в управлении делами государства нуждаются в сложной системе юридических гарантий, обеспечивающих их реализацию, охрану и защиту от противоправных посягательств».

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

Научная новизна. Научная новизна предложенной статьи присутствует. Во-первых, научная новизна выражается в конкретных выводах автора. Среди них, например, такой вывод:

«общественным налоговым контролем следует понимать деятельность субъектов общественного контроля, направленную на организацию и проведение контрольных мероприятий в отношении органов публичной власти, государственных и муниципальных организаций, а также иных органов и организаций, наделенных федеральным законодательством правом на реализацию отдельных публичных полномочий, участвующих в налоговых правоотношениях».

Во-вторых, автором сделаны конкретные предложения, связанные с тем, как следует разрешать проблемы в исследуемой сфере. Это может быть полезно практикующим юристам и иным специалистам. В частности, следует отметить следующий авторский вывод:

Для решения рассмотренных проблем потребуется «институционализации общественного контроля в Конституции страны, а понятия общественного налогового контроля – в Налоговом кодексе РФ; разработки и принятия Федерального закона «Об общественном налоговом контроле в Российской Федерации» с закреплением в нем понятия, принципов, целей, задач, форм, методов, специальных видов мероприятий данной разновидности общественного контроля, уточнение круга его объектов и субъектов; создания специализированных субъектов общественного налогового контроля, механизм формирования которых будет обеспечивать их независимость, объективность и беспристрастность в работе (от воздействия со стороны объектов общественного контроля); придания указанным субъектам системы реальных полномочий; внедрения в практику деятельности субъектов общественного налогового контроля современных цифровых технологий обработки больших массивов данных, что позволит в режиме реального времени осуществлять значительное число мероприятий общественного контроля».

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 общественным налоговым контролем.

Содержание статьи в целом соответствует ее названию, так как автор рассмотрел заявленные вопросы, достиг цели исследования, раскрыв проблемы в сфере общественного налогового контроля, сделал предложения по их устранению.

Качество представления исследования и его результатов следует признать в полной мере положительным. Из текста статьи прямо следуют предмет, задачи, методология и основные результаты исследования. мере тематика раскрыта в содержании статьи. 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 (Поярков С.Ю., Гончаров В.В., Петренко Е.Г., Борисова А.А., Головнева М.С., Прокаев В.А. и другие) Многие из цитируемых автором являются признанными специалистами и экспертами в сфере налогового права.

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 проблемам развития общественного налогового контроля в Российской Федерации. На основании изложенного, суммируя все положительные и отрицательные стороны статьи «Рекомендую опубликовать»

Англоязычные метаданные

Tax barriers to effective business interaction in the EAEU

Tikhonova Anna Vital'evna

Doctor of Economics

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

Office 507, Verkhnyaya Maslovka str., Moscow, 127083, Russia

✉ samozvanka_89@bk.ru



Abstract. This article is devoted to the identification of tax barriers in the EAEU countries. The purpose of the scientific research is to identify modern tax barriers to effective interaction of business entities in the Eurasian Economic Union countries, as well as to propose possible options for their elimination. The object of the study is economic relations in the sphere of movement of goods, works and services within the Eurasian economic space. The subject of the study is tax barriers to interaction of business entities in the Eurasian Economic Union countries. The article identifies the following tax barriers: (1) problems of the mechanism for determining the customs value of goods; (2) problems of double taxation and non-taxation in trade within the Eurasian Economic Union member states; (3) disproportions in excise rates on alcohol and tobacco products. Each of these problems is disclosed with specific practical examples. The study is conducted using a qualitative methodology. The identified results are presented in tabular and graphical forms, which simplifies the perception of the article. The author's main contribution to the study of the topic is the proposals for the elimination of tax barriers within the EAEU. The scientific novelty consists in the formation of the following proposals for improving tax policy: (1) creation of a database of prices for imported products, as well as an electronic database of court decisions on matters of determining customs value; (2) adaptation of Articles 148 and 174.2 of the Tax Code of the Russian Federation to the content of Appendix No. 18 of the Treaty on the Eurasian Economic Union; (3) development of forms and methods of border tax and customs control, tightening of sanctions at the level of national legislation.

Keywords: VAT, excise duties, customs value, tax harmonization, economic integration, Eurasian Union, tariff barriers, non-tariff barriers, double taxation, illegal import

References (transliterated)

1. World trade report 2017: trade, technology and jobs // World Trade Organisation. 2017. URL: https://wto.hse.ru/data/2017/10/02/1158774509/world_trade_report17_e.pdf (data obrashcheniya: 04.08.2025).
2. Viner J. The Customs Union Issue // Carnegie Endowment for International Peace, New York. 1950. Vol. 44(04). № 1055. DOI: 10.1017/S0003055400060755.
3. Cerqua A., Montalbano P., Temerbulatova Zh. A decade of Eurasian integration: An ex-post non-parametric assessment of the Eurasian economic union // International Economics. 2024. Vol. 178. № 100506. URL: <https://doi.org/10.1016/j.inteco.2024.100506>. EDN: MOAZIH.
4. Tarr D.G. The eurasian economic union of Russia, Belarus, Kazakhstan, Armenia, and the Kyrgyz republic: can it succeed where its predecessor failed? // Eastern European Economics. 2016. Vol. 54(1). P. 1-22. DOI: 10.1080/00128775.2015.1105672. EDN:

WVGJRJ.

5. Tikhonova A.V. Kosvennoe nalogooblozhenie v EAES: osobennosti i rezul'taty primeneniya // *Nalogi*. 2018. № 5. S. 38-43. EDN: XWAPVR.
6. Vinokurov E. Eurasian Economic Union: Current state and preliminary results // *Russian Journal of Economics*. 2017. Vol. 3, Is. 1. P. 54-70. URL: <https://doi.org/10.1016/j.ruje.2017.02.004>. EDN: YHHACT.
7. Gali J., Monacelli T. Optimal monetary and fiscal policy in a currency union // *Journal of International Economics*. 2008. Vol. 76(1). P. 116-132. DOI: 10.3386/w11815.
8. Ferrero A. Fiscal and monetary rules for a currency union // *Journal of International Economics*. 2009. Vol. 77(1). P. 1-10.
9. Pappa E. Fiscal policy in the European Monetary Union // *Centre de Recerca en Economia Internacional (CREI), Universitat Pompeu Fabra, Barcelona*. 2012. № 32. 24 p.
10. Wyplosz Ch. Europe's quest for fiscal discipline // *European Commission Economic Papers*. 2013. 498 p.
11. Rodden J. The dilemma of fiscal federalism: Grants and fiscal performance around the world // *American Journal of Political Science*. 2002. Vol. 46(3). P. 670-687.
12. Gubin A.V. Problemy opredeleniya tamozhennoi stoimosti vyvozymykh tovarov // *Vestnik Rossiiskoi tamozhennoi akademii*. 2024. № 4(69). S. 86-96. EDN: FNTADQ.
13. Goncharova D.M., Guseva A.S., Mikhail'chenko V.M. Problemy primeneniya metodov opredeleniya tamozhennoi stoimosti tovarov // *Mezhdunarodnyi zhurnal gumanitarnykh i estestvennykh nauk*. 2023. № 3-3(78). S. 120-122. DOI: 10.24412/2500-1000-2023-3-3-120-122. EDN: HVCRNR.
14. Polyakov A.E., Dmitrieva O.A., Shestemirov A.A. Osobennosti vklyucheniya litsenzionnykh platezhei v tamozhennuyu stoimost' vvozimykh tovarov // *Tamozhennoe delo*. 2025. № 2. S. 6-11. DOI: 10.18572/2071-1220-2025-2-6-11. EDN: IEREPP.
15. Milogolov N.S., Medvedeva O.V., Semkina T.I. Mesto realizatsii uslug v sisteme ischisleniya NDS. *Mezhdunarodnye podkhody i zakonodatel'nye novatsii* // *Finansy*. 2012. № 9. S. 39.
16. Stankovskii M.V. Rol' i perspektivy razvitiya mekhanizma opredeleniya mesta realizatsii tovarov, rabot i uslug v ramkakh oblozheniya NDS // *Nalogi i nalogooblozhenie*. 2022. № 6. S. 76-99. DOI: 10.7256/2454-065X.2022.6.38606 EDN: MAMKII URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=38606
17. Volkov D.M. Kachestvennaya otsenka integratsii stran EAES v chasti podkhodov k vzimaniyu NDS // *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya*. 2025. T. 1, № 3(156). S. 83-91. DOI: 10.36871/ek.up.p.r.2025.03.01.010. EDN: JDNAWB.
18. Tikhonova A.V. Soglasovannaya nalogovaya politika kak faktor razvitiya Evraziiskogo ekonomicheskogo soyuza // *Nalogi i nalogooblozhenie*. 2019. № 12. S. 23-32. DOI: 10.7256/2454-065X.2019.12.31872 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=31872
19. Romanova D.E., Manushina A.P. Predposylki i perspektivy vyravnivaniya stavok aktsizov na tabachnye izdeliya v stranakh EAES // *Byulleten' nauki i praktiki*. 2019. T. 5, № 6. S. 366-370. DOI: 10.33619/2414-2948/43/48. EDN: NGQRSZ.
20. Nikulkina I.V., Terekhova D.I. Osobennosti i problemy primeneniya aktsizov i NDS pri vvoze v gosudarstvakh – chlenakh EAES // *Teoriya i praktika obshchestvennogo razvitiya*. 2023. № 6(182). S. 153-161. DOI: 10.24158/tipor.2023.6.18. EDN: GFKEIX.

Tax incentives for ensuring technological sovereignty.

Garibov Aleksandr Georgievich

Graduate student; Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis; Financial University under the Government of the Russian Federation
Intern Researcher; Center for Scientific Research and Strategic Consulting; Financial University under the Government of the Russian Federation

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

✉ garibov1507@yandex.ru



Abstract. This article is devoted to the study of tax incentives for ensuring Russia's technological sovereignty. The aim of the research is to identify shortcomings in the system of tax incentives for investments and innovations and to suggest possible options for improving tax legislation. An important aspect of the work is the analysis of foreign and domestic studies regarding the effectiveness of tax incentives for ensuring technological sovereignty, as well as the advantages and disadvantages of different types of support. The article examines the existing measures of tax stimulation in the context of the technology life cycle and pays special attention to the role of technological ecosystems in creating innovations. The author emphasizes the need to stimulate not only expenses on research and development but also revenues and expenditures related to the commercialization and implementation of technology, to effectively navigate the "valley of death" that many technologies face due to the complexity of transitioning from the research stage to successful innovation. The main research methods used are analysis and synthesis, analogy and description, induction and deduction. The novelty of the research lies in identifying problems in the current mechanism of tax incentives and formulating proposals for possible changes in tax legislation to enhance the effectiveness of indirect support for ensuring Russia's technological sovereignty. The study concludes that there is a "discrepancy" in the provision of tax incentives for innovations, as many special measures are focused on the stages of creating innovations, while their commercialization and dissemination do not receive adequate attention in tax regulation, which necessitates adjustments to the tax tools. Furthermore, it discusses the ability of technological ecosystems to create additional effects in terms of innovative development and, consequently, the importance of the impact of tax benefits on all entities within the ecosystem for greater efficiency in achieving the country's technological sovereignty.

Keywords: technology life cycle, R&D, tax benefits, investments, innovations, technological sovereignty, technological ecosystem, tax incentives, commercialization of innovations, patent box regime

References (transliterated)

1. Sotirofski I. Understanding Innovation Ecosystems // Interdisciplinary Journal of Research and Development. 2024. Vol. 11, № 1. P. 1-6. DOI: 10.56345/ijrdv11n101 EDN: SHUWTF.
2. Sokolov A. B., Filatov V. I. Novye instrumenty investitsionnoi podderzhki proektov v oblasti tekhnologicheskogo suvereniteta // Mir novoi ekonomiki. 2023. № S. 91-108.
3. Ivanyuk I. A., Makov A. Yu. Konkurentosposobnost' proizvoditelei lekarstvennykh sredstv s tochki zreniya kontseptsii innovatsionnoi kul'tury // Izvestiya Volgogradskogo gosudarstvennogo tekhnicheskogo universiteta. 2012. № 7(94).
4. Simachev Yu. V., Kuzyk M. G., Zudin N. N. Rezul'taty nalogovoi i finansovoi podderzhki rossiiskikh kompanii: proverka na dopolnitel'nost' // Zhurnal Novoi ekonomicheskoi

- assotsiatsii. 2017. № 2. S. 59-93. DOI: 10.31737/2221-2264-2017-34-2-3 EDN: YTSZUX.
5. Negassi S., Sattin J. Evaluation of Public R&D Policy: A Meta-regression Analysis. Newark, DE : University of Delaware, Department of Economics, 2014.
 6. Suslina A. L., Leukhin R. S. Rabotaet li nalogovoe stimulirovanie innovatsii? Otsenka effektivnosti v Rossii i v mire // Finansovyi zhurnal. 2018. № 5. S. 58-69. EDN: YMCOOL.
 7. Dimos C., Pugh G. The effectiveness of R&D subsidies: A meta-regression analysis of the evaluation literature // Research Policy. 2016. Vol. 45, iss. 4. P. 797-815.
 8. Dechezleprêtre A., Einiö E., Martin R., Nguyen K.-T., Van Reenen J. Do tax Incentives for Research Increase Firm Innovation? An RD Design for R&D // NBER Working Paper. 2016. No. 22405.
 9. OECD. The Impact of R&D tax incentives: Results from the OECD microBeRD+ project. OECD Science, Technology and Industry Policy Papers. Paris, 2023. No. 159.
 10. Knoll B., Riedel N., Schwab T., Todtenhaupt M., Voget J. Cross-border effects of R&D tax incentives // Research Policy. 2021. Vol. 50, iss. 9. DOI: 10.1016/j.respol.2021.104326 EDN: NYUGSK.
 11. Frolova N. D., Shashkova N. V. Nalogovoe stimulirovanie nauchno-issledovatel'skoi deyatel'nosti chastnogo sektora kak instrument obespecheniya ekonomicheskoi bezopasnosti Rossii // Ekonomicheskaya bezopasnost'. 2022. T. 5, № 4. S. 1287-1308.
 12. Loginova T. A. Nalogovoe stimulirovanie raskhodov predpriyatii na NIOKR: osobennosti i problemy regulirovaniya // Pravoprimenenie. 2022. T. 6, № 1. S. 111-123. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(1).111-123 EDN: WEXQYZ.
 13. Dubkov D. A. Klassifikatsiya instrumentov nalogovogo stimulirovaniya innovatsionnogo potentsiala khozyaistvuyushchikh sub"ektov // Auditorskie vedomosti. 2024. № 1. S. 114-123. DOI: 10.24412/1727-8058-2024-1-114-123 EDN: AJCYBV.
 14. Kadomtseva M. E. Nalogovoe soprovozhdenie etapov innovatsionnogo protsessa // Vestnik PNIPU. Sotsial'no-ekonomicheskie nauki. 2018. № 1. S. 230-241.
 15. Triers S. V. Innovatoru "dolina smerti" ne strashna // Akkreditatsiya v obrazovanii. 2014. № 1 (69). S. 52-53. EDN: TTTXOP.
 16. Dubkov D. A. Implementatsiya rezhima "patent boks" v kachestve instrumenta nalogovogo stimulirovaniya innovatsionnoi deyatel'nosti // Sovremennaya nauka: aktual'nye problemy teorii i praktiki. Seriya: Ekonomika i pravo. – 2023. № 11. S. 23-32. DOI: 10.37882/2223-2974.2023.11.10 EDN: EPGJJA.
 17. Nalogovye metody povysheniya effektivnosti investitsionnykh proektov : monografiya / L. I. Goncharenko, N. G. Vishnevskaya, Yu. V. Malkova [i dr.]. M. : Rusains, 2018. 171 S.

Realizing the Fiscal and Regulatory Potential of Corporate Income Tax

Musaeva Khaibat Magomedtagirovna

PhD in Economics

Associate Professor of Taxes and Tax Administration Department; Taxes, Audit and Business Analysis Faculty,
Financial University under the Government of the Russian Federation

49 Leningradsky Ave., Moscow, 125468, Russia

✉ zavazatm17@gmail.com



Imanshapiyeva Mazika Musabekovna

PhD in Economics

Imanshapiyeva Mazika Musabekovna, Associate Professor, Department of Finance and Credit, Dagestan State University

43"a" Gadzhieva str., Makhachkala, Republic of Dagestan, 367000, Russia

✉ mazika21@rambl.ru



Abstract. The subject of this study is the fiscal and regulatory possibilities of corporate income tax, its structural elements, and their impact on the economic activity of business entities. The purpose of the study is to identify possible ways to expand the use of the fiscal and regulatory potential of corporate income tax as an important tool for stimulating economic activity.

The paper provides an assessment of the level of corporate income tax revenues to the budget system of the Russian Federation, and analyzes the factors constraining the realization of its fiscal potential. Special attention is paid to the analysis of corporate income tax revenues based on the materials of one of the subjects of the Russian Federation with a low level of production and investment potential in the Republic of Dagestan. The conclusion is that despite the excess of the growth rate of income tax to the budget over the overall growth of tax revenues, the potential for increasing budget revenues due to an increase in the tax burden has been exhausted. Considerable attention is paid to the instruments for stimulating investment activity provided for by the current tax legislation on corporate income tax.

The need to achieve the set research goal led to the expediency of using a set of different methods and techniques: the transition from the general to the particular, logical inference, observation, generalization, systematization, comparison, factor analysis, synthesis, and a systematic approach. The research is based on official analytical data from the Federal Statistics Service of the Russian Federation, the Federal Tax Service of Russia, as well as the Office of the Federal Tax Service of Russia for the Republic of Dagestan. The scientific novelty of the study lies in developing a set of recommendations to realize the fiscal and regulatory potential of income tax, thereby stimulating investment activity among organizations and reducing tax risks.

The conclusion is substantiated that it is necessary to achieve an increase in corporate income tax revenues not by increasing the fiscal burden, but by fully realizing its regulatory potential as a tool to stimulate economic activity. Recommendations are formulated to improve the investment tax deduction for corporate income tax, aiming to stimulate the renewal of worn-out fixed assets. It is noted that strategically important internal reserves for increasing income tax revenues can be both the growth of the tax base due to the intensification of economic activity of the subjects of the Russian Federation, and comprehensive solutions aimed at reducing tax risks.

Keywords: depreciation of fixed assets, depreciation premium, investment tax deduction, tax risks, tax incentive instruments, tax revenues, Research and development, regulatory potential, corporate profit tax, regional economic activity

References (transliterated)

1. Panskov V.G. Izmenenie prioriteto v raspredelenii nalogovoi nagruzki kak uslovie obespecheniya perekhoda k operezhayushchemu razvitiyu // Ekonomika. Nalogi. Pravo. 2023. T. 16. № 1. S. 140-145.
2. Pribyl' organizatsii: nalogoblozhenie i uchet / N.I. Malis, N.A. Nazarova, A.V. Tikhonova. – Moskva: Magistr: INFRA-M, 2020. – 180 s.
3. Mandroshchenko O.V. Nalog na pribyl' organizatsii: riski nalogoplatel'shchikov // Natsional'nye interesy: priority i bezopasnost'. 2024. № 4(433). S. 686-702.
4. Kritskii V. I. Nalogoblozhenie pribyli organizatsii: analiz uyazvimostei, riskov i ugroz gosudarstvu // Biznes. Obrazovanie. Pravo. 2023. № 2(63). S. 160-165.
5. Korotkikh Yu.S., Zhuravlevoi I.V. Nalog na pribyl' organizatsii: vliyanie naloga na byudzhety sub"ekta Rossiiskoi Federatsii // Kuznechno-shtampovoe proizvodstvo. Obrabotka materialov davleniem. 2023. № 3. S. 132-141.
6. Kachur O. V. Nalogovye l'goty na NIOKR kak instrument stimulirovaniya investitsii. Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya. 2023. № 1 (157). S. 118-125.
7. Imanshapieva M.M., Musaeva Kh.M. Povyshenie effektivnosti mekhanizma nalogoblozheniya pribyli organizatsii na sovremennom etape // Nalogi i nalogoblozhenie. 2018. № 2. S. 20-32.
8. Zotikov N.Z. Sposoby optimizatsii naloga na pribyl' i ikh vliyanie na dokhody byudzhety sub"ektov Rossiiskoi Federatsii // Upravlenie. 2024. T. 2. № 1. S. 70-80. DOI: 10.26425/2309-3633-2024-12-1-70-80.
9. Dekanova D.R., Khoruzhii V.I. Sovremennye podkhody k prognozirovaniyu postuplenii naloga na pribyl' organizatsii v Rossiiskoi Federatsii // Problemy ekonomiki i yuridicheskoi praktiki. 2024. T. 20. № 1. S. 225-229.
10. Gamukin V.V. Osobennosti pereraspredeleniya finansovykh resursov mezhd byudzhetyami Tyumenskoi oblasti, Yamala i Yugry // Sever i rynek: formirovanie ekonomicheskogo poryadka. 2024. № 1. S. 121-136.
11. Goncharenko L.I., Knyazeva A.V. Napravleniya transformatsii nalogovoi politiki v tselyakh obespecheniya podderzhki i stimulirovaniya innovatsionnogo razvitiya ekonomiki//Ekonomika. Nalogi. Pravo. 2023. T. 16. № 6. S. 108-118.
12. Anisimova A.A. Perenos ubytkov na budushchee: fiskal'nye posledstviya dlya byudzhety regionov//Regional'naya ekonomika: teoriya i praktika. 2018. № 3(450). S. 536-550.
13. Akulov A., Klychova G., Ryakhovsky D. The evolution of state regulation of the activities of a specialized authority in the field of bankruptcy in the context of insolvency institution development//Vestnik of the Kazan State Agrarian University. 2023. T. 18. № 1(69). S. 85-93.
14. Shatunova G.A., Shvetsova M.V. Osobennosti vliyaniya amortizatsionnoi premii na velichinu naloga na pribyl' // Vektor ekonomiki. 2020. № 5(47). S. 13.

Public oversight of tax authorities in the government of Russia: problems of defining the limits of execution.

Zalesny Yatsek 

Doctor of Law

Professor; Institute of Political Studies; University of Warsaw

67 Nowy Swiat St., Warsaw, 00927, Poland

✉ zalesny.yatsek@mail.ru

Muhamedzhanov Omonulla Zakirovich 

Doctor of Law

Professor, Professor of the Department of International Law and Human Rights, Tashkent State Law University

35 Sayilgoh St., Tashkent city, 100047, Republic of Uzbekistan

✉ kw20242024@mail.ru

Savchenko Marina Stanislavovna 

Doctor of Law

Professor, Head of the Department of State and International Law of the Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education 'I.T. Trublin Kuban State Agrarian University'

Kalinina str., 13, Krasnodar Territory, 350040, Russia

✉ niipg2010@mail.ru

Abstract. The present article is devoted to the public-legal analysis of the problems of defining the limits of public control over tax authorities of the state power in the Russian Federation. The activities, acts, and decisions of tax authorities are classified by the legislation on public control as objects of public control. However, the implementation of public control measures concerning the specified object has certain limits, conditioned, on the one hand, by the specifics of the activities of this type of public authority, and on the other hand, by the characteristics of the information they receive from taxpayers. In this regard, the scientific article formalizes and analyzes the main problems related to determining the optimal boundaries of public control concerning the activities, acts, and decisions of tax authorities in the Russian Federation. This article employs a number of scientific research methods, in particular: formal-logical; comparative-legal; historical-legal; statistical; sociological. To address the aforementioned problems, the work develops and justifies a system of measures by: a) supplementing the Tax Code of the Russian Federation with a separate article (or group of articles) that will establish the mechanism for organizing and conducting public control over the activities, acts, and decisions of tax authorities, including the regulation of issues related to the limits of its implementation; b) developing and adopting a separate Federal Law "On Public Tax Control," which will define the concept, principles, goals, objectives of public tax control, the main forms and types of its activities, and the aforementioned mechanism for their organization and implementation; c) developing a system of special requirements for representatives of entities of public control authorized to organize and conduct the aforementioned public control measures; d) creating specialized entities of public control designed to implement these measures, which will be independent of the state tax authorities.

Keywords: optimization, democracy, defining boundaries, problems, Russian Federation, tax authorities, public control, tax secrecy, information, responsibility

References (transliterated)

1. Artemov G. A., Bardan D. V. Aktual'nye problemy obshchestvennogo kontrolya v Rossiiskoi Federatsii // Grazhdanskoe obshchestvo v Rossii i za rubezhom. 2025. № 1. S. 25-29. DOI: 10.18572/2221-3287-2025-1-25-29. EDN: YVCLPZ.
2. Goncharov V. V. Opredelenie predelov obshchestvennogo kontrolya v Rossiiskoi Federatsii: konstitutsionno-pravovoi analiz // Advances in Law Studies. 2019. T. 7. № 2. S. 41-45. DOI: 10.29039/article_5da620011269f7.75488756. EDN: BXBQGD.
3. Goncharov V. V. O nekotorykh voprosakh otvetstvennosti vlasti v sovremennoi Rossii //

- Chernye dyry v Rossiiskom zakonodatel'stve. 2010. № 2. S. 9-14. EDN: LLRZJB.
4. Goncharov V.V. Institut obshchestvennogo kontrolya v Rossiiskoi Federatsii kak instrument predotvrashcheniya rosta sotsial'noi napryazhennosti v obshchestve (konstitutsionno-pravovoi analiz) // Konfliktologiya / nota bene. 2018. № 4. S. 1-6. DOI: 10.7256/2454-0617.2018.4.28543 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=28543
 5. Goncharov V.V. O nekotorykh voprosakh, svyazannykh s pravovoi prirodoy obshchestvennogo kontrolya vlasti (konstitutsionno-pravovye aspekty) // Administrativnoe i munitsipal'noe pravo. 2018. № 8. S. 17-25. DOI: 10.7256/2454-0595.2018.8.27332 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=27332
 6. Ditsevich Ya. B., Belykh O. A., Rusetskaya G. D. Primenenie novykh tekhnologii v bor'be s narusheniyami ekologicheskogo zakonodatel'stva // Vserossiiskii kriminologicheskii zhurnal. 2021. T. 15. № 3. S. 295-305. DOI: 10.17150/2500-4255.2021.15(3).295-305. EDN: HIFGMI.
 7. Kovaleva I. V. Obshchestvennye nablyudatel'nye komissii v sisteme sub'ektov obshchestvennogo kontrolya za deyatel'nost'yu politsii v Rossiiskoi Federatsii // Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N.I. Lobachevskogo. 2019. № 5. S. 121-125. EDN: SPLXYQ.
 8. Metlitskii R. L. Razvitie idei obshchestvennogo kontrolya v polozheniyakh Konstitutsii Rossiiskoi Federatsii // Rossiiskii yuridicheskii zhurnal. 2021. № 1 (136). S. 141-146. DOI: 10.34076/20713797_2021_1_141. EDN: YCFAJO.
 9. Mikheeva T. N. O pravovom regulirovanii obshchestvennogo kontrolya v sub'ektakh Rossiiskoi Federatsii // Vestnik Mariiskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Istoricheskie nauki. Yuridicheskie nauki. 2016. T. 2. № 1 (5). S. 73-78. EDN: VXKMXF.
 10. Nikitina E. E. Pravovaya priroda obshchestvennogo kontrolya i podkhody k ego regulirovaniyu v Rossiiskoi Federatsii // Zhurnal rossiiskogo prava. 2023. T. 27. № 4. S. 22-36. DOI: 10.12737/jrp.2023.038. EDN: MXPXXQ.
 11. Onosov Yu. V. Predely pravovogo regulirovaniya i usmotrenie v prave: o sootnoshenii ponyatii // Rossiiskoe pravo: obrazovanie, praktika, nauka. 2020. № 2 (116). S. 4-10. DOI: 10.34076/2410-2709-2020-2-4-10. EDN: REGZWI.
 12. Teplyashin I. V. Sfery realizatsii obshchestvennogo kontrolya: granitsy dostignutogo i napravleniya razvitiya // Gosudarstvennaya vlast' i mestnoe samoupravlenie. 2021. № 9. S. 8-12. DOI: 10.18572/1813-1247-2021-9-8-12. EDN: FMYLDP.
 13. Tulaeva K. V. Obshchestvennyi kontrol' v Rossiiskoi Federatsii: tekushchee sostoyanie i osnovnye tendentsii razvitiya // Aktual'nye problemy gumanitarnykh i sotsial'no-ekonomicheskikh nauk. 2024. № S18-1 (105). S. 89-93. EDN: HPBAQK.
 14. Khachatryan M.S. Predely pravovogo regulirovaniya obshchestvennogo kontrolya // Yuridicheskie issledovaniya. 2017. № 9. S. 24-30. DOI: 10.25136/2409-7136.2017.9.20441 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=20441

Digitization of Value Added Tax Payment Control using Artificial Intelligence: Problems and Prospects

Andrianova Natalia Gennadievna 

PhD in Law

Senior Researcher in the Sector of Administrative Law and Administrative Process; Institute of State and Law of the Russian Academy of Sciences

10 Znamenka Street, Moscow, 119019, Russia

Abstract. The author analyzes the problems arising from the digitalization of value-added tax (VAT) payment control using artificial intelligence. The economic and legal nature of VAT is examined, its role in forming the income part of the federal budget, the differences between VAT and the sales tax applied in several foreign jurisdictions, as well as modern trends in using the software complex ASC VAT – 2 for VAT payment control. The problems of legal regulation concerning the use of the ASC VAT – 2 software complex in tax control are identified. An examination of current judicial practices related to the use of data obtained from the ASC VAT – 2 software complex in proving taxpayer tax offenses has been conducted. This research utilized general scientific methods (dialectical method of scientific cognition, systematic method, methods of analysis, synthesis, generalization, induction, deduction, observation, explanation, interpretation, and classification, description of concepts and terms) and special legal methods (in particular, the formal-legal method). The research established that the data obtained from the ASC VAT – 2 software complex is used by tax authorities to identify and prevent tax offenses; however, it cannot serve as the sole evidence of a taxpayer's violation of tax legislation. Alongside the data collected from the software complex, tax authorities also gather and analyze other evidence indicating the commission of tax offenses. The conducted research shows that there is no normative regulation regarding the use of software complexes in the VAT payment control by tax authorities, which may lead to violations of the rights and legal interests of taxpayers. To address this issue, it is proposed to establish basic principles of using software complexes and responsibility of tax authorities to prove established during using of software complexes facts within the framework of tax control over VAT payment.

Keywords: tax, tax authorities, taxpayers, VAT, public interests, private interests, digital technologies, tax control, financial control, control

References (transliterated)

1. Ispolnenie byudzheta po dokhodam. URL: <https://budget.gov.ru/Byudzheta/Dokhody/Ispolnenie-byudzheta-po-vidam-dokhodov>
2. Saidulaev D. D. Analiz ob'emov nalogovykh vychetov po nalogu na dobavlennuyu stoimost' // Ekonomika i biznes: teoriya i praktika. 2020. № 11-3. S. 50. DOI: 10.24411/2411-0450-2020-10967. EDN: BUPKHQ.
3. Vasyanina E. L. Problemy formirovaniya i ispolneniya nalogovykh obyazatel'stv v epokhu tsifrovizatsii // Nalogi. 2021. N 6. S. 8-11.
4. Danilenko N. S., Provotorov V. P., Pleshanova O. P. Problema formal'nogo podkhoda k otsenke nalogovoi obyazannosti v usloviyakh tsifrovizatsii // Zakon. 2021. N 4. S. 26-32. DOI: 10.37239/0869-4400-2021-16-4-26-32. EDN: GBZPYY.
5. Barakina E. Yu. Tsifrovizatsiya nalogovogo administrirovaniya v Rossiiskoi Federatsii // Yurist. 2022. N 4. S. 51-55.
6. Kobzar'-Frolova M. N. Tsifrovizatsiya – put' k povysheniyu kachestva nalogovogo administrirovaniya // Sovremennaya nauka: aktual'nye problemy teorii i praktiki. Seriya: Ekonomika i pravo. 2021. № 8. S. 72-77. DOI: 10.37882/2223-2974.2021.08.15. EDN: MUZDIY.
7. Zapol'skii S. V., Vasyanina E. L. Pravovye voprosy tsifrovizatsii finansovogo kontrolya v Rossii // Rossiiskii yuridicheskii zhurnal. 2022. N 4. S. 99-109. DOI: 10.34076/20713797_2022_4_99. EDN: ARVKOE.

8. Egorov D. Gosudarstvennye servisy dolzhny dvigat'sya v storonu klientotsentrichnosti. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/10993629/
9. Davletshin T. G. Reformirovanie NDS i spetsial'nykh nalogovykh rezhimov, garmonizatsiya nalogovoi sistemy // Bukhgalterskii uchët v byudzhетnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh. 2023. № 2. S. 12-28. EDN: VDMKCS.
10. Timoshenko V. A. Sovershenstvovanie kontrolya za ischisleniem i uplatoi NDS na baze "ASK NDS-2" // Pravo i ekonomika. 2017. N 11. S. 61-65. EDN: YTGNE.
11. Zhutaev A. S. Nalogovyi kontrol' za operatsiyami po nalogu na dobavlenuyu stoimost' v epokhu tsifrovizatsii // Nalogi. 2024. N 1. S. 14-16.
12. Krokhina Yu. A. Oshibki tsifrovyykh tekhnologii v nalogovom kontrole: yuridicheskie posledstviya dlya byudzhетnoi sistemy // Finansovoe pravo. 2022. N 9. S. 26-29. DOI: 10.18572/1813-1220-2022-9-26-29. EDN: XBACVD.
13. Chelnokov D. M. Provaly neopredelennosti v pravovom regulirovanii nalogovogo kontrolya v usloviyakh primeneniya iskusstvennogo intellekta // Nalogi. 2024. N 2. S. 28-32.
14. Dopolnitel'nye postupleniya v byudzhет – rezul'tat ispol'zovaniya nalogovymi organami "ASK NDS-2". URL: https://www.nalog.gov.ru/rn12/news/activities_fts/7502214

Tax Constitutionalism in the Context of the Transformation of the Paradigm of Constitutionalism: Contradictions, Trends, and Prospects for Institutionalization at National and Supranational Levels

Poyarkov Sergei Yur'evich 

PhD in Pedagogy

Scientific Secretary, Federal State Unitary Enterprise 'All-Russian Scientific Research Institute of Physico-Technical and Radio Engineering Measurements'

140570, Russia, Moscow region, Mendeleevo village, VNIIFTRI industrial zone, 11

✉ psu70@bk.ru

Abstract. One of the least studied yet simultaneously key aspects of the constitutionalism transformation is the phenomenon of tax constitutionalism. In the context of growing fiscal pressure, asymmetry of tax regimes, and the increasing supranational influence on tax policy, the question of the limits of permissible state intervention in citizens' economic freedom from the perspective of the constitution becomes more acute. Historically formed as a form of expression of the social contract and legitimization of public authority through taxation, tax constitutionalism acquires new significance in the era of the crisis of representative democracy and the rise of executive discretion. The subject of this research is the constitutional and legal foundations, law enforcement practices, and prospects for the institutionalization of tax constitutionalism in the context of the transformation of foundational principles of modern constitutional order. The methodological basis of the study is a systemic approach, which implies considering tax constitutionalism as a complex legal institution located at the intersection of public and constitutional law. Comparative legal, axiological, and institutional methods of analysis are applied to identify the evolution of norms and mechanisms of tax legitimization in various jurisdictions. The scientific novelty of the research consists in substantiating tax constitutionalism as an independent concept reflecting the adaptation of constitutional order principles to new challenges of public governance. The article makes the first attempt to systematize the characteristics and models of tax constitutionalism, taking into account the differences between national and supranational fiscal systems. The author

shows that modern tax constitutionalism implies not only compliance with formal procedures but also the realization of values of justice, proportionality, and fiscal sustainability. The necessity of constitutional oversight over fiscal innovations, including digital taxes, climate fees, and platform taxation regimes, is substantiated. It concludes that the further development of tax constitutionalism is only possible under conditions of institutional consolidation of mechanisms for public participation and legal transparency. Overcoming existing contradictions requires the development of balanced models of fiscal sovereignty that are compatible with the principles of constitutional identity. The research aims to develop the theory of adaptive constitutionalism as a foundation for a sustainable tax order in the 21st century.

Keywords: Digital taxation, Supranational regulation, Public finances, Tax justice, Constitutional identity, Adaptive constitutionalism, Fiscal sovereignty, Tax constitutionalism, Constitutionalism, Constitutional review

References (transliterated)

1. Vasyanina E.L. Tsifrovaya transformatsiya fiskal'nogo administrirovaniya: problemy i perspektivy pravovogo regulirovaniya // *Nalogi*. 2023. № 2. S. 28-31.
2. Daunton M. Creating Legitimacy: Administering Taxation in Britain, 1815–1914. In: Cardoso JL, Lains P, eds. *Paying for the Liberal State: The Rise of Public Finance in Nineteenth-Century Europe*. Cambridge University Press; 2010. R. 27-56.
3. Jaakkola J. A Democratic Dilemma of European Power to Tax: Reconstructing the Symbiosis Between Taxation and Democracy Beyond the State? *German Law Journal*. 2019. № 20(5). R. 660-678.
4. Ugryumov E.S. Printsip spravedlivosti nalogooblozheniya kak osnova provedeniya sotsial'noi politiki gosudarstva // *Politika, gosudarstvo i pravo*. 2014. № 1 [Elektronnyi resurs]. URL: <https://politika.snauka.ru/2014/01/1179> (data obrashcheniya: 18.07.2025). EDN: RUCTQP
5. Grebenchuk A.O. Nalogi kak instrument sotsial'nogo vzaimodeistviya organov gosudarstvennoi vlasti i obshchestva // *Sotsiologiya vlasti*. 2008. № 5. S. 75-84. EDN: JUHVCP
6. Debrun X., Kinda T., Curristine T., Eyraud L., Harris J., Seiwald J. The functions and impact of fiscal councils. 2013. 10.13140/RG.2.1.2733.7447.
7. Fasone S. Do Independent Fiscal Institutions Enhance Parliamentary Accountability in the Eurozone? *Politics & Governance*. 2021. № 9(3). P. 135-144.
8. Glogower A. The Constitutional Limits to the Taxing Power. *Fordham Law Review*. 2024. № 93(3). P. 781-842.
9. Osina D.M., Dvoretiskii V.M. Ponyatie i predely fiskal'nogo (nalogovogo) suvereniteta gosudarstva // *Nalogi i nalogooblozhenie*. 2019. № 3. S. 1-8. DOI: 10.7256/2454-065X.2019.3.29138 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=29138
10. Il'in I.M. Suverennaya fiskal'naya politika Rossii kak konstitutsionno-opredelyayushchii faktor dostizheniya ee suvereniteta v byudzhethno-finansovoi sfere // *Sovremennyyi uchenyi*. 2021. № 2. S. 303-307. EDN: RUSUMD
11. Kassen M. *Open Data Governance and Its Actors: Theory and Practice*. 2022. 161 r.
12. Poyarkov S.Yu. Adaptivnyi konstitutsionalizm: kontseptual'nye osnovaniya i institutsional'nye mekhanizmy v usloviyakh politiko-pravovoi turbulentnosti // *Administrativnoe i munitsipal'noe pravo*. 2025. № 3. S. 67-85. DOI: 10.7256/2454-

0595.2025.3.74695 EDN: OYYMQE URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=74695

13. Savoia A., Sen K., Tagem A.M.E. Constraints on the executive and tax revenues in the long run. *Journal of Institutional Economics*. 2023. № 19(3). R. 314-331. DOI: 10.1017/s1744137422000492 EDN: WADAJQ
14. Rogan M. *Tax Justice and the Informal Economy: A Review of the Debates*. WIEGO Limited. 2015.
15. Bird R.M., Zolt E.M. *Introduction to Tax Policy Design and Development, Draft Prepared for a Course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries*. World Bank, Washington D.C. 2003.
16. Pistone P. (ed.). *European Tax Integration: Law, Policy and Politics*. IBFD, 2018. 748 r.
17. Murphy R. *The European Tax Gap. A report for the Socialists and Democrats Group in the European Parliament*. 2019. [Elektronnyi resurs]. URL: https://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/2019-01/the_european_tax_gap_en_190123.pdf (data obrashcheniya: 18.07.2025).
18. Fung S. The Questionable Legitimacy of the OECD/G20 BEPS Project. *Erasmus Law Review*. 2017. № 10(2). R. 76-88.
19. Golia A.J. Taxing data as an instrument of economic digital constitutionalism: elements for a normative agenda. *European Law Open*. 2024. № 3(4). R. 865-889.
20. Kantorowicz J. Testing public reaction to constitutional fiscal rules violations. *Constitutional Political Economy*. 2022. № 34. R. 483-509.

Prospects for the Development of Public Tax Control in the Russian Federation

Muhamedzhanov Omonulla Zakirovich 

Doctor of Law

Professor, Professor of the Department of International Law and Human Rights, Tashkent State Law University

35 Sayilgoh St., Tashkent city, 100047, Republic of Uzbekistan

✉ niipg2010@mail.ru

Potapenko Sergei Viktorovich 

Doctor of Law

Professor, Dean of the Faculty of Law of the Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education 'Kuban State University

Krasnodar territory, Krasnodar, Rashpilevskaya str. 43

✉ kw20242024@mail.ru

Zalesni Yatsek 

Doctor of Law

Professor; Institute of Political Studies; University of Warsaw

67 Nowy Syat St., Warsaw, 00927, Poland

✉ niipgergo2009@mail.ru

Savchenko Marina Stanislavovna

Doctor of Law

Professor, Head of the Department of State and International Law of the Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education 'I.T. Trublin Kuban State Agrarian University'

Kalinina str., 13, Krasnodar Territory, 350040, Russia

✉ gw2025gw@mail.ru



Abstract. This article is devoted to the public-legal analysis of the prospects for the development of public tax control in the Russian Federation. The study substantiates the position that public tax control is a crucial type of public control, as the efficiency and effectiveness of tax authorities directly influence the funding of state and municipal budgets and public off-budget funds in the context of continuously increasing budget expenditures. Public tax control is intended to ensure the optimal operation of the aforementioned public authorities. However, the development of the public tax control institution in Russia is associated with several problems: a) the institution of public control is not formalized in the Constitution and the Tax Code; b) the concept of public tax control is not established in legislation; c) there is no unified opinion in scientific and educational literature regarding the content and limits of this type of public control; d) the range of objects and subjects of public tax control requires clarification; e) subjects of public control have an insufficient number of powers. The article employs a number of scientific methods, including formal-logical, comparative-legal, historical-legal, statistical, and sociological methods. To address the identified problems, the study develops and substantiates a system of measures, including, in particular: a) institutionalizing public control in the country's Constitution, and the concept of public tax control in the Tax Code of the Russian Federation; b) developing and adopting a Federal Law "On Public Tax Control in the Russian Federation," which would establish concepts, principles, objectives, tasks, forms, methods, and special types of activities of this type of public control, clarifying its objects and subjects; c) creating specialized subjects of public tax control, the formation mechanism of which would ensure their independence, objectivity, and impartiality in their work (free from the influence of the objects of public control); d) granting these subjects a system of real powers; e) integrating modern digital technologies for processing large data sets into the practice of public tax control subjects, which would enable the implementation of a significant number of public control activities in real time.

Keywords: popular sovereignty, tax confidentiality, digitalization, optimization, problems, Russian Federation, development prospects, tax control, public control, responsibility

References (transliterated)

1. Artemov G. A., Bardan D. V. Aktual'nye problemy obshchestvennogo kontrolya v Rossiiskoi Federatsii // Grazhdanskoe obshchestvo v Rossii i za rubezhom. 2025. № 1. S. 25-29. DOI: 10.18572/2221-3287-2025-1-25-29. EDN: YVCLPZ.
2. Baichurina A. I. Sozдание obshchestvennogo soveta pri FNS Rossii kak shag na puti formirovaniya nalogovoi kul'tury naseleniya // Nalogi i finansy. 2009. № 2. S. 39-41. EDN: PQNPVT.
3. Golovneva M. S., Prokaev V. A. Nekommercheskaya i blagotvoritel'naya deyatel'nost': razrabotka mekhanizmov nalogovogo stimulirovaniya i obshchestvennogo kontrolya // Nalogovaya politika i praktika. 2007. № 11. S. 4-10. EDN: IAYTRB.
4. Goncharov V. V. Opredelenie predelov obshchestvennogo kontrolya v Rossiiskoi Federatsii: konstitutsionno-pravovoi analiz // Advances in Law Studies. 2019. T. 7. №

2. S. 41-45. DOI: 10.29039/article_5da620011269f7.75488756. EDN: BXBQGD.
5. Goncharov V. V. O nekotorykh voprosakh otvetstvennosti vlasti v sovremennoi Rossii // Chernye dyry v Rossiiskom zakonodatel'stve. 2010. № 2. S. 9-14. EDN: LLRZJB.
6. Goncharov V.V. Institut obshchestvennogo kontrolya v Rossiiskoi Federatsii kak instrument predotvrashcheniya rosta sotsial'noi napryazhennosti v obshchestve (konstitutsionno-pravovoi analiz) // Konfliktologiya / nota bene. 2018. № 4. S. 1-6. DOI: 10.7256/2454-0617.2018.4.28543 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=28543
7. Goncharov V.V. O nekotorykh voprosakh, svyazannykh s pravovoi prirodой obshchestvennogo kontrolya vlasti (konstitutsionno-pravovye aspekty) // Administrativnoe i munitsipal'noe pravo. 2018. № 8. S. 17-25. DOI: 10.7256/2454-0595.2018.8.27332 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=27332
8. Emel'yanov A. S. Nalogooblozhenie i tsifrovizatsiya obshchestvennykh otnoshenii: formirovanie pravovoi osnovy // Zakony Rossii: opyt, analiz, praktika. 2018. № 12. S. 17-26. EDN: MJNFWX.
9. Metlitskii R. L. Razvitie idei obshchestvennogo kontrolya v polozheniyakh Konstitutsii Rossiiskoi Federatsii // Rossiiskii yuridicheskii zhurnal. 2021. № 1 (136). S. 141-146. DOI: 10.34076/20713797_2021_1_141. EDN: YCFAJO.
10. Mikheeva T. N. O pravovom regulirovanii obshchestvennogo kontrolya v sub"ektakh Rossiiskoi Federatsii // Vestnik Mariiskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Istoricheskie nauki. Yuridicheskie nauki. 2016. T. 2. № 1 (5). S. 73-78. EDN: VXXMXF.
11. Nikitina E. E. Pravovaya priroda obshchestvennogo kontrolya i podkhody k ego regulirovaniyu v Rossiiskoi Federatsii // Zhurnal rossiiskogo prava. 2023. T. 27. № 4. S. 22-36. DOI: 10.12737/jrp.2023.038. EDN: MXPXXQ.
12. Poyarkov S.Yu., Goncharov V.V., Petrenko E.G., Borisova A.A. Obshchestvennyi nalogovyi kontrol' v Rossii: k postanovke problemy // Nalogi i nalogooblozhenie. 2023. № 6. S. 60-73. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.6.69581 EDN: BSMRMW URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=69581
13. Tulaeva K. V. Obshchestvennyi kontrol' v Rossiiskoi Federatsii: tekushchee sostoyanie i osnovnye tendentsii razvitiya // Aktual'nye problemy gumanitarnykh i sotsial'no-ekonomicheskikh nauk. 2024. № S18-1 (105). S. 89-93. EDN: HPBAQK.
14. Yakovleva L. R., Shukevich N. A. Obshchestvennaya obuslovlennost' gosudarstvennogo kontrolya v nalogovoi sfere i podkhody k ee osushchestvleniyu // Problemy nauki. 2016. № 6 (7). S. 47-52. EDN: WDFTJV.
15. Yakupov Z. S. Informatizatsiya obshchestva i razvitie instituta nalogovogo kontrolya // Evropeiskii zhurnal sotsial'nykh nauk. 2014. № 7-2 (46). S. 550-556. EDN: TJLGLD.