

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова»

На правах рукописи

Симачкова Анастасия Михайловна

**Развитие налогового администрирования в условиях цифровой
трансформации экономики**

5.2.4. Финансы

Диссертация на соискание ученой степени кандидата
экономических наук

Научный руководитель –
доктор экономических наук, доцент
Ордов К.В.

Москва – 2023

Оглавление

Введение	4
1 Теоретические аспекты цифровой трансформации налогового администрирования.....	14
1.1 Содержание новой регуляторной среды отношений, возникающих с развитием цифровой экономики в России	14
1.2 Международный опыт развития институционализации методов цифровизации государственного управления	28
1.3 Направления процесса цифровизации налогового администрирования.....	37
2 Институциональное развитие процесса цифровизации как фактор, определяющий изменение механизма налогового администрирования.....	50
2.1 Анализ современного состояния автоматизации функций налоговых органов с целью уточнения направлений развития институционализации методов налогового администрирования	50
2.2 Определение взаимосвязи направлений цифровизации с процессами институциональных преобразований контрольно-надзорной деятельности налоговых органов	64
2.3 Анализ направлений цифровой трансформации методов взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами в рамках изменения подхода к государственному управлению	87
3 Основные направления и тенденции институционального преобразования налогового администрирования с учетом процесса цифровизации.....	107
3.1 Разработка модели цифровой трансформации деятельности налоговых органов в целях повышения эффективности и качества налогового администрирования	107
3.2 Развитие института налогового консультирования в соответствии с современными требованиями комплексной модернизации налоговой системы .	124
3.3 Предложения по обеспечению эффективности применения цифровых технологий в рамках осуществления налоговыми органами контрольно-надзорной деятельности.....	138

Заключение	154
Список литературы	163
Приложение А (справочное) Рейтинг стран по значению международного индекса «International Digital Economy and Society Index»	195
Приложение Б (справочное) Анкета исследования уровня заинтересованности налогоплательщиков в развитии электронных (цифровых) сервисов налоговых органов, а также в получении консультационных услуг в налоговых органах....	197
Приложение В (рекомендуемое) Анализ результатов исследования уровня заинтересованности налогоплательщиков в развитии электронных (цифровых) сервисов налоговых органов, а также в получении консультационных услуг в налоговых органах	203
Приложение Г (обязательное) Ожидаемые результаты практической реализации предложений по развитию налогового администрирования в условиях трансформации цифровой экономики	215

Введение

Актуальность исследования. На сегодняшний день цифровая трансформация — это новый тренд развития государственных органов, который предусматривает новые модели и принципы работы, соответствующие требованиям новой регуляторной среды отношений, возникающей с развитием цифровой экономики.

Для эффективного управления изменениями в цифровой экономике необходимы регуляторные решения, которые бы устраняли препятствия и способствовали благоприятному развитию этой сферы, уменьшая риски, связанные с развитием новых технологий. Кроме того, в случае если уровень развития цифровых технологий субъектов экономических отношений значительно превышает уровень цифровизации государства, это приведет к неспособности не только контролировать и координировать социально-экономические процессы, но и обеспечивать непосредственно деятельность государства, в том числе посредством невозможности адаптировать налоговую политику и налоговую систему к постоянно развивающимся процессам в экономике.

Настоящее исследование посвящено анализу влияния цифровизации экономики на развитие налогового администрирования в Российской Федерации. На сегодняшний день для налоговых органов в целях исполнения своих основных функций одним из ключевых направлений работы становится не просто адаптация к изменениям, вызванным развитием цифровой экономики, а цифровая трансформация системы налоговых органов в целях обеспечения развития методов налогового администрирования.

Цифровизация государственного управления способствует не только предоставлению государственных услуг в цифровом формате, но и трансформации работы государственных органов, в том числе налоговых органов, в рамках реализации принципов клиентоцентричности. Таким образом, при

рассмотрении влияния цифровизации экономики на трансформацию системы налоговых органов необходимо применять комплексный подход, поскольку цифровая трансформация деятельности налоговых органов - это не только разработка и внедрение новых технологий, но также и организационные изменения, появление новых компетенций, обновление инфраструктуры и др. Такая тенденция прежде всего связана с общим курсом государств на переосмысление подходов к государственному управлению и повышение его эффективности.

Перед налоговыми органами в современных реалиях стоит достаточно непростая задача, поскольку необходимо обладать наиболее полным объемом информации не только о налогоплательщиках, но и об экономических, социальных и иных процессах в стране для принятия управленческих решений в целях создания комфортной налоговой среды.

Все изложенное выше обуславливает актуальность темы диссертации, свидетельствует об ее научной и практической значимости.

Степень научной разработки темы исследования. На сегодняшний день как в зарубежной, так и в отечественной экономической литературе особую актуальность приобретают исследования сущности и содержания новой регуляторной среды отношений, возникающих с развитием цифровой экономики, институционализации методов цифровизации государственного управления, а также процессов цифровизации методов осуществления налогового администрирования.

Теоретические аспекты мировых процессов цифровизации экономики, в том числе обоснование сложившихся тенденций их развития, представлены в работах таких авторов, как Дон Тапскотт, Томас Мезенбург, Эрик Бриньолфсон, Б. Н. Панышин, А. А. Кунцман, В. М. Бондаренко, А. А. Крюкова, Н. И. Ведута, Д. Е. Намиот, О. В. Данеев, Т. Н. Юдина, Н. А. Стефанова.

Исследование вопросов институционализации методов цифровизации государственного управления представлены в работах таких авторов, как О. В. Линник, А. В. Ожаровский, М. С. Шклярчук, О. Л. Конюкова,

А. И. Овчинников, Н. А. Фальшина, В. И. Фатхи, С. Ю. Зеленцова, О. Н. Галюта.

Теоретические разработки в области цифровизации методов осуществления налогового администрирования отражены в работах таких исследователей, как Е. А. Кирова, В. Н. Засько, Л. П. Грундел, Л. И. Гончаренко, В. И. Братцев, С. П. Колчин, Е. Л. Гулькова, М. В. Карп, М. В. Типалина, С. Л. Моисеенко, Н. П. Малышева, С. С. Хасанова, Т. В. Муравлева, Н. Г. Морозова, Л. Н. Галиева, Т. Ю. Солодимова, Е. Г. Гринева, В. М. Минеева, Т. В. Деева, Д. Н. Сулейманов, Д. Д. Сайдулаев, С. С. Хасанова, П. А. Матвеев, Ю. В. Трунцевский. Среди зарубежных исследователей можно выделить работы Дункана Бентли, Бамбанга Фирманса, Нино Рахайю, Сеймура Гусейнли, Тины Кригер, Колина С. Уильямса.

Практическим разработкам в области цифровизации методов осуществления налогового администрирования в разные годы посвящали свои исследования В. В. Бациев, М. В. Мишустин, В. А. Саськов, А. Ю. Кирьянов, К. Н. Новоселов и др.

Вместе с тем на сегодняшний день теоретические и практические аспекты, связанные с развитием налогового администрирования в условиях цифровизации российской экономики, изучены недостаточно глубоко. Разработка инструментов обеспечения цифровой трансформации системы налоговых органов в рамках формирования комфортной налоговой среды на базе принципов клиентоцентричности в условиях цифровизации экономики предполагает более детальную проработку сущности и содержания новой регуляторной среды отношений, возникающих с развитием цифровой экономики.

Актуальность исследуемой научной области, высокая значимость, недостаточная изученность проблемы в отечественных и зарубежных научных трудах, обозначили выбор темы диссертации, определили цель, задачи, объект и предмет исследования.

Цель и задачи исследования. Цель диссертации состоит в развитии инструментария налогового администрирования на основе современных подходов к государственному управлению, а также в разработке практических рекомендаций по повышению качества и эффективности налогового

администрирования в условиях цифровизации российской экономики.

Реализация сформулированной цели обусловила необходимость решения следующих научных и практических **задач**:

1) Провести комплексный анализ существующих взглядов на содержание понятия налогового администрирования и научно обосновать налоговое администрирование как социально-экономическую категорию с характерными качественными свойствами и функциями.

2) Определить проблемы, возникающие в механизме взаимодействия налоговых органов с другими участниками налоговых правоотношений, и обосновать пути их решения.

3) Выявить текущее состояние налогового администрирования и определить тенденции его институционального преобразования с учетом изменений, вызванных цифровизацией экономики.

4) Сформулировать и научно обосновать систему эффективного взаимодействия налоговых органов с участниками налоговых правоотношений, а также определить новые направления взаимоотношений в системе налогового администрирования с учетом возможностей цифровизации.

5) Разработать рекомендации по совершенствованию подходов к организации налогового взаимодействия, соответствующие современным требованиям комплексной модернизации налоговой системы, в части развития института налогового консультирования в условиях цифровой трансформации деятельности налоговых органов.

6) Провести качественную и количественную оценку организационно-методического обеспечения контрольно-надзорной деятельности налоговых органов в условиях цифровизации экономики, в частности взаимодействия налоговых органов с другими участниками налоговых правоотношений.

Область исследования диссертационной работы соответствует пункту 13 «Налоги и налогообложение. Налоговая политика. Налоговое администрирование. Обеспечение бюджетной устойчивости» Паспорта научных специальностей Высшей аттестационной комиссии при Министерстве науки и высшего

образования Российской Федерации по специальности 5.2.4. Финансы.

Объектом исследования является налоговое администрирование в Российской Федерации.

Предметом исследования выступают организационно-экономические отношения, возникающие в процессе цифровой трансформации налогового администрирования.

Теоретической и методологической основой диссертационной работы послужили прикладные и фундаментальные труды отечественных и зарубежных ученых, рассматривающих проблемы формирования новой регуляторной среды отношений, возникающих с развитием цифровой экономики, а также научные статьи, доклады и документы международных организаций по вопросам цифровизации методов осуществления налогового администрирования, системный анализ которых способствует выработке эффективной стратегии исследования объектов изучения в их взаимосвязи и взаимообусловленности.

Методологической основой исследования послужили действующие нормативные правовые акты, регулирующие сферу государственного управления и налогового регулирования и отражающие основные принципы построения налоговой системы; документы и аналитические отчеты международных организаций; национальные стратегические документы, отражающие практический опыт по управлению процессами цифровизации в рамках цифровой трансформации деятельности налоговых органов.

Объективность и достоверность полученных в процессе исследования выводов обеспечиваются использованием как общенаучных методов исследования в рамках сравнительного, логического, графического и статистического анализа, а также применением таких методов как классификация; определение; аксиоматический метод; эконометрическое моделирование; синтез и аналогия; обобщение и обоснование; системный метод; экстраполяция; методы индукции и дедукции и др., так и специальных методов исследования, таких как опрос как вид вербального экономического наблюдения и соответствующие методы обработки полученной информации: группирование, расчет

относительных и средних величин, разработка аналитических таблиц и др.

Информационной базой работы послужили нормативные правовые акты, регулирующие сферу управления процессами цифровизации экономики и сферу налогового администрирования в Российской Федерации и за рубежом, в том числе документы стратегического планирования и прогнозирования; международные и национальные аналитические отчеты, отражающие уровень цифровизации государственного управления; общедоступные статистические данные; открытые данные о деятельности государственных органов и органов местного самоуправления, размещенные в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет»; теоретические и практические научные исследования российских и зарубежных ученых (научные статьи, монографии, рукописи, доклады и др.); результаты социологических исследований в сфере цифровизации государственного управления и налогового администрирования, а также результаты проведенного в рамках исследования анкетирования.

Научная новизна диссертации определяется теоретическим обоснованием и разработкой научно обоснованных направлений развития налогового администрирования, ориентированных на повышение его эффективности в условиях цифровой трансформации экономики в рамках трансформации подходов к государственному управлению (реализации принципов клиентоцентричности).

Результаты исследования, составляющие его научную новизну, отражающие личный вклад автора в решение поставленных задач и выносимые на защиту, заключаются в следующем:

1) Сформирован комплексный подход к пониманию сущности и содержания налогового администрирования в рамках трансформации подходов к государственному управлению (реализация принципов клиентоцентричности) под влиянием ускоряющегося темпа развития цифровых технологий в целях расширения понятийного аппарата налогового администрирования в условиях цифровизации экономики.

2) Выявлены концептуальные причины искажения налогового взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков на практике

(предпочтение налогоплательщиков традиционным каналам взаимодействия; недостатки алгоритма расчета показателя уровня удовлетворенности граждан качеством предоставления услуг налоговыми органами; высокие издержки внедрения налогоплательщиками современных цифровых технологий; информационно-просветительский характер взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками) в целях их устранения в рамках цифровой трансформации деятельности налоговых органов.

3) Определены актуальные направления и тенденции институционального преобразования налогового администрирования на современном этапе в России и разработана модель цифровой трансформации деятельности налоговых органов, основным элементом которой выступает адаптивная цифровая платформа с встроенным многофункциональным аналитическим инструментом, в целях повышения эффективности и качества налогового администрирования.

4) Предложен инструмент повышения эффективности межведомственного взаимодействия в налоговой сфере в целях снижения издержек участников такого взаимодействия и повышения качества контрольно-надзорной деятельности.

5) Обоснована необходимость трансформации подхода к организации налогового взаимодействия в соответствии с современными требованиями комплексной модернизации налоговой системы в части развития функционала института налогового консультирования в условиях цифровой трансформации деятельности налоговых органов, что позволит не только повысить уровень налоговой культуры и грамотности населения, но и станет эффективным механизмом совершенствования системы налогового администрирования в целом.

6) Разработана методика организационно-методического обеспечения контрольно-надзорной деятельности налоговых органов, применение которой позволит обеспечить рост налоговых поступлений в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации и сформировать такую налоговую среду, при которой станет недопустимым получение налогоплательщиками прибыли и конкурентного преимущества за счет неполной уплаты налоговых платежей в бюджет.

Теоретическая значимость полученных научных результатов определяется развитием научных представлений и научно-исследовательских компетенций о налоговом администрировании в контексте формирования комфортной налоговой среды на базе принципов клиентоцентричности в условиях цифровизации экономики. В результате проведенного исследования предложен новый инструментарий институционализации методов цифровизации налогового администрирования, способствующий повышению эффективности деятельности налоговых органов в условиях цифровизации российской экономики.

Разработанные в диссертации теоретические положения способствуют формированию нового взгляда на научные подходы к исследованию сущности и содержания новой регуляторной среды отношений, возникающих с развитием цифровой экономики, а также процессов цифровизации методов осуществления налогового администрирования.

Основные теоретические выводы исследования могут послужить основой для дальнейшего развития экономической теории и прикладных разработок в части цифровой трансформации налогового администрирования и могут быть использованы при разработке учебных материалов, в том числе по дисциплине «Налоги и налогообложение», а также программ дополнительного профессионального образования.

Практическая значимость результатов исследования. Предложенные по результатам исследования научно-практические рекомендации могут быть применены при разработке стратегии цифровой трансформации налогового администрирования, в том числе в части внедрения современных цифровых технологий в деятельность налоговых органов, а также при совершенствовании налоговой политики, направленной на формирование комфортной налоговой среды на базе принципов клиентоцентричности в условиях цифровизации экономики.

Сформулированные и обоснованные в диссертационной работе рекомендации по изменению концепции налогового администрирования в рамках

формирования адаптивной цифровой платформы налоговых органов, внедрения многофункционального аналитического инструмента, а также укрепления методологического сопровождения налогового администрирования имеют практическую значимость для повышения эффективности и качества налогового администрирования в рамках проведения государственной налоговой политики в условиях цифровизации экономики.

Степень достоверности и апробация результатов исследования.

Результаты, полученные в ходе выполнения диссертационной работы, были использованы в практике деятельности налоговых органов (в частности УФНС России по Московской области, ИФНС России по г. Солнечногорску Московской области, ИФНС России № 27 по г. Москве) при разработке стратегии развития, направленной на повышение качества налогового администрирования с учетом возможностей цифровизации, в ПАО «Сбербанк» при разработке стратегии по созданию клиентоцентричной системы работы, основанной на исследовании потребностей и поведения клиента, а также нашли отражение в курсах переподготовки и повышения квалификации специалистов в МАУ ДПО «Центр развития образования» г. Петрозаводска, что подтверждается соответствующими справками о внедрении.

Научные результаты диссертации прошли обсуждение в рамках докладов на международных, всероссийских научных и научно-практических конференциях и форумах:

- VII Международная межвузовская научно – практическая конференция «Роль налогового планирования и учетно-аналитического обеспечения в безопасности функционирования хозяйствующих субъектов», посвященной памяти проф. Петровой В.И. и проф. Баканова М.И. (Москва, 2020);

- III научная конференция «International Scientific and Practical Conference «Transformation of the Labor Market: Risks, Trust, Prospects of International Communications» (Москва, 2021);

- XXVI международная научно-практическая конференция «Topical areas of fundamental and applied research XXVI» (North Charleston, USA, 2021);

- HETS 2021: Международный научно-практический форум по проблемам устойчивого развития в цифровом мире: Человек. Экономика. Технологии. Социум (Москва, 2021);

- VIII Международная межвузовская научно-практическая конференция «Развитие научных концепций в учетно-аналитической и налоговой сфере: классическая основа и вызовы времени», посвященная памяти профессора Петровой В.И. и профессора Баканова М.И. (Москва, 2021);

- XXXV международная научно-практическая конференция «Плехановские Чтения» (Москва, 2022);

- II Всероссийская научно-практическая конференция «Учёт и налогообложение в системе управления затратами и финансами организаций: развитие теории и практики» (Москва, 2022).

Результаты, полученные в ходе выполнения диссертационной работы, были использованы в научно-исследовательской и учебной работе ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова».

Публикации. Проблематика исследования отражена в 10 научных работах общим объемом 6,86 печ. л. (3,91 авт. печ. л.), из которых 6 статей общим объемом 4,74 печ. л. (2,67 авт. печ. л.) опубликованы в ведущих рецензируемых журналах, входящих в Перечень рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук Высшей аттестационной комиссии при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации.

Структура работы обусловлена целью и задачами исследования и включает введение, три главы, заключение, список литературы из 201 источника и 4 приложения. Работа изложена на 194 страницах текста и содержит 9 таблиц и 13 рисунков.

1 Теоретические аспекты цифровой трансформации налогового администрирования

1.1 Содержание новой регуляторной среды отношений, возникающих с развитием цифровой экономики в России

На сегодняшний день использование современных цифровых технологий оказывает существенное влияние на все сферы жизнедеятельности человека. Одними из ключевых изменений являются качественно новые возможности по сбору, обработке, анализу и использованию данных [118].

Независимо от сферы деятельности основной целью субъектов отношений стало ускорение сбора и обработки данных и информации [75]. Таким образом, на сегодняшний день стратегически важное значение приобретает способность контролировать данные в целях их трансформации в «цифровой интеллект» [177].

В настоящее время выделяются следующие «подрывные» технологии, оказывающие наибольшее влияние на цифровую трансформацию экономики [98, 186]:

- «Интернет вещей» (IoT);
- технологии виртуализации (удаленный доступ к информации и услугам и др.);
- мобильные технологии и кросс-канальные коммуникации;
- аналитика «больших данных» («Big Data»);
- технологии искусственного интеллекта;
- облачные вычисления;
- цифровые интернет-платформы.

Анализ изменений показывает, что цифровые технологии не заменяют существующие виды экономической деятельности, а скорее помогают раскрыть их скрытый экономический потенциал [123].

В последние годы темпы развития сектора информационных цифровых

технологий в Российской Федерации стремительно растут, о чем свидетельствуют следующие показатели:

- за последние шесть лет спрос на программные решения и информационные услуги на внутреннем рынке увеличился на 50 %, на внешнем рынке (экспорт отечественного программного обеспечения) – на 80 % [165];

- валовая добавленная стоимость сектора информационных технологий увеличилась с 2,8 трлн р. в 2019 году до почти 3 трлн р. в 2020 году, при этом валовая добавленная стоимость сегмента информационных технологий в России по итогам 2020 года составила 1,2 трлн р., что является самым высоким показателем среди всех сегментов отрасли [195];

- в последнее десятилетие до начала ограничений, вызванных распространением новой коронавирусной инфекции COVID-19, рынок информационно-коммуникационных технологий показывал стабильный рост (за исключением кризисного 2016 года), опережающий динамику ВВП на 2–4 процентных пункта [174]. Так, доля сектора информационно-телекоммуникационных технологий в структуре ВВП по итогам 2020 года достигла рекордных 3,1 % (по итогам 2019 года указанный показатель составил 2,9 % [161]);

- число программных продуктов в реестре отечественного программного обеспечения неуклонно растет. Так, по данным Министерства цифрового развития, связи и массовых коммуникаций Российской Федерации (Минцифры России), по итогам 2021 года в реестр включены более 3,7 тыс. новых программных продуктов [167]. На сегодняшний день в реестр включено 16,9 тыс. программных продуктов [143].

- по результатам исследования, проведенного компанией International Data Corporation (IDC) «Russia IT Services Market: 2019 Analysis and 2020–2024 Forecast», только по итогам 2019 года объем российского рынка IT-услуг увеличился на 8 % и составил 5,57 млрд долларов [197].

В последние годы Российская Федерация активно проводит институциональные преобразования в секторе цифровых технологий, что не

могло не отразиться на ее месте в международных рейтингах. Это можно проиллюстрировать на примере рейтингов, основанных на международных индексах, таких как «International Digital Economy and Society Index» (I-DESI) и «E-Government Development Index» (EGDI). Согласно исследованию, проведенному Организацией Объединенных Наций в 2020 году, в мире отмечается положительная тенденция к улучшению уровня развития электронного правительства [171, 201]. Для оценки развития стран по этому критерию был разработан индекс «E-Government Development Index» (EGDI), который включает в себя три подындкса: веб-присутствие органов государственной власти, телекоммуникационную инфраструктуру и человеческий капитал.

Оценки по данным компонентам формируются исходя из информации международных и национальных институтов о развитии и использовании ИТ-инфраструктуры в странах мира, а также по итогам опросов общественного мнения. Указанный индекс демонстрирует степень готовности стран к реализации и использованию услуг электронного правительства. Значение индекса рассчитывается как среднее арифметическое трех его подындксов, каждый из которых формируется на основе нормализованных значений показателей, входящих в его состав. При этом согласно алгоритму нормализации, значение каждого подындкса и, следовательно, интегрального индекса находится в промежутке от 0 до 1.

Согласно результатам соответствующего исследования, в 2022 году 58 стран имели «очень высокие» показатели EGDI в диапазоне от 0,75 до 1,00, что свидетельствует об устойчивом прогрессе в развитии электронного правительства по всему миру [70]. В 2020 году таких стран было 57, в 2018 году – 40, а в 2016 году – 29 [201].

Российская Федерация в 2022 году заняла 42-е место по готовности к цифровой экономике с показателем индекса электронного правительства 0,8162, что соответствует «очень высоким» показателям EGDI. Вместе с тем в 2020 году Россия занимала 36-е место в соответствующем рейтинге (0,8244), а в 2018 году –

32-е место (0,7969), что свидетельствует о стремительном наращивании странами мира IT-потенциала в сфере государственного и муниципального управления. Так, например, если Соединенные Штаты Америки (США) по итогам 2018 года не входили в список стран, занимающих лидирующие позиции по уровню развития электронного правительства (первые 10 мест рейтинга принадлежат Дании (0,9150), Австралии (0,9053), Республике Корея (0,9010), Великобритании (0,8999), Швеции (0,8882), Финляндии (0,8815), Сингапуру (0,8812), Новой Зеландии (0,8806), Франции (0,8790) и Японии (0,8783), то по итогам 2020 года США расположились на 9-м месте с показателем индекса электронного правительства 0,9297, значительно опередив Францию (11-е место, 0,09138) и Японию (14-е место, 0,8989), а по итогам 2022 года – на 10-м месте с показателем индекса электронного правительства 0,9151, опередив Великобританию (19-е место, 0,8718) и Сингапур (12-е место, 0,9133) [91].

Для анализа развития цифровой экономики в Российской Федерации также используется международный индекс I-DESI, разработанный Европейской комиссией. Указанный индекс оценивает эффективность развития цифровой экономики как отдельных стран Европейского союза, так и Европейского союза в целом по сравнению с 19 странами, в том числе Российской Федерацией.

Согласно исследованию, проведенному в 2018 году, Россия заняла 39-е место в рейтинге стран по уровню развития цифровой экономики или 12-е место среди стран, не входящих в Европейский союз. Наблюдается значительное отставание от стран Европейского союза, Республики Корея, Австралии, Японии, Соединенных Штатов Америки и Канады, но вместе с тем опережение таких стран как Китай, Румыния, Чили, Турция, Бразилия и Мексика [91]. При этом на основании результатов аналогичного исследования, проведенного в 2020 году, Российская Федерация заняла уже 30-е место в рейтинге стран по уровню развития цифровой экономики или 13-е место среди стран, не входящих в Европейский союз. Показатель I-DESI для России составил 0,43 [196]. Соответствующий рейтинг стран приведен в приложении А.

Цифровая трансформация экономики является одной из наиболее

приоритетных задач и включена в национальные приоритеты социально-экономического развития всех развитых стран мира, и Российская Федерация не является исключением, о чем свидетельствуют результаты приведенных международных рейтингов.

Необходимо отметить, что немаловажными показателями, свидетельствовавшими о высоком уровне цифровизации, считаются также инвестиции в инновации, которым уделяется особое значение в ежегодных докладах Всемирного экономического форума о глобальной конкурентоспособности. В международном рейтинге по уровню глобальной конкурентоспособности по итогам 2019 года Российская Федерация, также как и в 2018 году, заняла 43-е место, значительно отстав от наиболее конкурентоспособных экономик мира, таких как Сингапур, Соединенные Штаты Америки, Гонконг, Нидерланды, Швейцария, Япония, Германия, Швеция и Великобритания [198]. При этом в 2020 году Россия расположилась на 45-м месте, уступив позиции Кипру и Венгрии [170].

По результатам анализа проведенных исследований можно сделать вывод, что Российская Федерация имеет значительный потенциал для развития цифровых технологий, но недостаточно развитые государственные, частные институты и финансовый рынок, а также пробелы нормативного правового регулирования являются факторами, которые снижают конкурентоспособность страны на глобальном цифровом рынке.

Сектор цифровых технологий в Российской Федерации развивается быстро, в частности, благодаря активному участию государства в этом процессе, которое является и одним из основных участников развития этого сектора, и одним из основных потребителей IT-продуктов [173].

Значительный вклад государства в развитие IT-сектора, способствующего в свою очередь цифровой трансформации всех отраслей экономики, во многом обусловлен зависимостью не только отдельных субъектов экономических отношений, но и целых государств от наличия высокотехнологичного и современного программного обеспечения. Учитывая изложенное, для того чтобы

сохранять конкурентное преимущество на мировом рынке, Российская Федерация должна разрабатывать и внедрять качественные технологические решения в кратчайшие сроки. Это поможет обеспечить цифровую трансформацию всех отраслей экономики и укрепить позиции страны на глобальном рынке [79].

Начиная с 2017 года в Российской Федерации реализуется ряд мер, направленных на подготовку экономики и общества к процессам цифровизации. Так, Указом Президента Российской Федерации 9 мая 2017 года утверждена «Стратегия развития информационного общества в Российской Федерации на 2017-2030 годы» (далее – Стратегия), которая определяет цели, задачи и меры по реализации внутренней и внешней политики страны в сфере применения информационных и коммуникационных технологий и направлена на развитие информационного общества, формирование национальной цифровой экономики, обеспечение национальных интересов и реализацию стратегических национальных проектов [10].

В целях реализации Стратегии в части обеспечения ускоренного внедрения цифровых технологий в экономике и социальной сфере, повышения благосостояния и качества жизни граждан, повышения степени информированности и цифровой грамотности населения, улучшения доступности и качества государственных услуг, а также государственной безопасности распоряжением Правительства Российской Федерации от 28.07.2017 № 1632-р утверждена программа «Цифровая экономика Российской Федерации» (далее – Программа), которая в 2019 году была скорректирована протоколом заседания президиума Совета при Президенте Российской Федерации по стратегическому развитию и национальным проектам от 04.06.2019 № 7 [18, 21].

Программа определяет цели и задачи в рамках 10 базовых направлений развития цифровой экономики в Российской Федерации на период до 2024 года. Эти направления включают в себя нормативное регулирование цифровой среды, кадры для цифровой экономики, информационная инфраструктура, информационная безопасность, цифровые технологии, цифровое государственное управление, искусственный интеллект, цифровые услуги и сервисы онлайн,

развитие кадрового потенциала отрасли информационных технологий, обеспечение доступа в информационно-телекоммуникационную сеть «Интернет» за счет развития спутниковой связи.

В целях реализации целей и задач развития цифровой экономики в Российской Федерации формируется система управления, отвечающая следующим критериям:

- участие представителей всех сторон, заинтересованных в развитии цифровой экономики;
- обеспечение прозрачности и подотчетности деятельности;
- реализация проектного подхода при организации управления на трех уровнях (стратегическом, оперативном и тактическом).

На стратегическом уровне системы управления утверждаются направления развития цифровой экономики, стратегические цели и планы, а также соответствующие отчеты об их достижении. На оперативном уровне управления обеспечивается координация деятельности государственных органов власти, представителей коммерческого сектора, гражданского общества и научно-образовательного сообщества по вопросам развития цифровой экономики; формируются основные направления исследований и разработок в сфере цифровой экономики; осуществляется мониторинг развития цифровой экономики; разрабатываются предложения по непрерывному совершенствованию соответствующей системы управления, а также утверждаются стандарты регулирования цифровой экономики [85]. На тактическом уровне осуществляется разработка предложений по мерам законодательного регулирования развития цифровой экономики; организуются исследования и экспертизы в области цифровой экономики; разрабатываются планы цифровой трансформации органов власти, государственных учреждений, корпораций и фондов и т.д.

Необходимо отметить, что ключевыми направлениями реализации в России Программы являются следующие [20]:

- обеспечение предоставления государственных и негосударственных услуг и сервисов в цифровом виде в соответствии с прогрессирующими потребностями

современного общества в условиях развития цифровой экономики;

- обеспечение цифровой трансформации деятельности органов власти, которая направлена на повышение качества осуществления возложенных на них функций, уменьшение издержек при их осуществлении, создание системы управления данными, в том числе в части сбора, хранения, обработки и распространения данных;

- обеспечение эксплуатации и развития инфраструктуры электронного правительства.

В России в настоящее время активно развиваются цифровые платформы, но их разновидности и подходы к созданию существенно отличаются друг от друга. Одной из самых успешных цифровых платформ является система предоставления государственных и муниципальных услуг, в том числе в части развития федеральной государственной информационной системы «Единая система идентификации и аутентификации в инфраструктуре, обеспечивающей информационно-технологическое взаимодействие информационных систем, используемых для предоставления государственных и муниципальных услуг в электронной форме».

Однако, развитию цифровой экономики России сегодня мешают новые вызовы и угрозы [98, 185]. Одной из таких угроз является строительство сложных иерархических информационно-телекоммуникационных систем, которые широко используют виртуализацию, удаленные (облачные) хранилища данных и разнородные технологии связи. Кроме того, существует проблема обеспечения прав человека в цифровом мире, сохранности цифровых данных пользователя и доверия граждан к цифровой среде. Также существует риск внешнего информационно-технического воздействия на информационную инфраструктуру с учетом низкого уровня внедрения отечественных разработок.

Развитие цифровой экономики, равно как и цифровизация государственного управления ставит перед государством вызовы по управлению новой реальностью. Наблюдаемые сегодня цифровые тренды характеризуются уже «новым» этапом развития цифровой экономики, - уберизацией экономики.

Создаваемые цифровые платформы позволяют координировать деятельность независимых участников сделки в реальном времени, в первую очередь основываясь на информационных и телекоммуникационных технологиях, позволяющих за короткий промежуток времени обрабатывать значительные массивы данных в целях выбора наилучшего варианта. Эффективность процесса уберизации экономики на сегодняшний день прежде всего заключается в следующих его особенностях [82]:

- снижение транзакционных издержек участников сделки путем оптимизации в реальном времени экономических цепочек добавленной стоимости, в том числе путем исключения из указанных цепочек непроизводительных звеньев;

- полная автоматизация процесса, исключая участие человека, а, как следствие, устранение ошибок, возникающих под воздействием «человеческого фактора».

Учитывая изложенное, совершенствование и распространение информационных технологий обуславливает необходимость сопровождать трансформацию системы государственного управления регулированием нормативно-правовой базы, совершенствованием сектора регулирования и контроля экономических отношений в условиях цифровизации экономики и др. Так, отсутствие должного сопровождения процесса внедрения инноваций может привести к следующим рискам [188]:

- концентрация цифровых технологий у отдельных игроков рынка ввиду неконкурентоспособной среды. Особенно остро эта проблема стоит именно для государства ввиду того, что помимо необходимости обеспечения уровня конкуренции на рынке, необходимо также обладать наиболее полным объемом информации о существующих процессах, произведенных транзакциях и т.д. для принятия государственных решений. Вместе с тем в случае если уровень развития цифровых технологий субъектов экономических отношений значительно превышает уровень цифровизации государства, это приведет к неспособности не только контролировать и координировать социально-экономические процессы, но

и обеспечивать непосредственно деятельность государства, в том числе посредством невозможности адаптировать налоговую политику и налоговую систему к постоянно развивающимся процессам в экономике;

- недостаток профессиональных навыков в сфере информационных технологий, способствующий росту неравенства в трудовой сфере.

В технологиях нет детерминистического начала. Грамотное и гибкое управленческое реагирование, в том числе путем цифровизации государственного управления, необходимо для развития цифровой экономики [177].

Вместе с тем необходимо отметить, что развитие уровня цифровизации в стране невозможно без внесения соответствующих законодательных изменений в целях формирования новой регуляторной среды отношений, возникающих с развитием цифровой экономики.

Для эффективного управления развитием цифровой экономики, согласно утвержденным нормативно-правовым актам, предполагается создать постоянно действующий механизм управления изменениями и компетенциями (знаниями) в области регулирования цифровой экономики. В целях стимулирования экономической деятельности, связанной с использованием современных технологий, важно сформировать комплексное законодательное регулирование отношений, возникающих с развитием цифровой экономики. Требуется создание методической основы для развития компетенций в области регулирования цифровой экономики.

Таким образом, создание новой регуляторной среды отношений, возникающих с развитием цифровой экономики, позволит обеспечить благоприятный правовой режим для развития современных технологий и связанной с ними экономической деятельности.

Необходимо отметить, что для достижения поставленных целей в рамках развития цифровой экономики при разработке и реализации мер по совершенствованию правового регулирования цифровой экономики целесообразно в полной мере учитывать предложения по нормативно-правовому регулированию также иных направлений, которые прямо или косвенно оказывают

влияние на развитие цифровой экономики в стране.

На сегодняшний день одними из первоочередных целей нормативно-правового регулирования являются следующие:

- совершенствование института рынка труда, который должен быть гибким и адаптированным к требованиям цифровой экономики (работники должны обладать навыками, необходимыми для работы в цифровой экономике, а работодатели должны предоставлять возможности для обучения и развития этих навыков);

- создание системы поддержки прикладных исследований в области цифровой экономики;

- формирование институциональной среды для развития исследований и разработок в области цифровой экономики;

- внедрение цифровых платформ работы с данными;

- создание эффективной системы сбора, обработки, хранения и предоставления потребителям данных, что позволит повысить качество принимаемых решений.

Учитывая изложенное, поскольку цифровая экономика основывается на анализе «больших данных», в целях обеспечения роста уровня цифровизации в Российской Федерации в первую очередь необходимо создать нормативно-правовую базу, которая предусматривала бы обеспечение защиты данных, полученных при осуществлении экономической и научной деятельности, а также установить приоритетный доступ органов государственной власти и организаций к соответствующим данным.

России необходим технологический рывок, который невозможен без серьезного развития IT-отрасли, на результатах деятельности которой строится цифровая экономика.

Вместе с тем в современных условиях развитие IT-отрасли невозможно без установления особых преференций для хозяйствующих субъектов, осуществляющих деятельность в указанной сфере. На сегодняшний день Правительство Российской Федерации уже реализовало комплекс нормативно-

правовых мер по опережающему развитию IT-отрасли, к которым, в том числе относятся проведение «налогового манёвра» для российских IT-компаний, а также реализация в субъектах Российской Федерации экспериментальных режимов, так называемых «регуляторных песочниц» [146].

Так, в рамках реализации налогового маневра для задействованных в IT-отрасли компаний с 1 января 2021 года предусмотрены следующие преференции [147]:

- снижение страховых взносов до 7,6 % (отчисления в Пенсионный фонд - 6 %, в Фонд социального страхования - 1,5 % и 0,1 % - в Фонд обязательного медицинского страхования);

- снижение ставки налога на прибыль организаций до 3 % («обнуление» ставки налога в части, подлежащей зачислению в региональные бюджеты);

- освобождение операций по реализации исключительных прав на программы, включённые в Единый реестр программ для электронных вычислительных машин и баз данных, от налога на добавленную стоимость.

Такие преференции доступны для представителей бизнеса, 90 % доходов которых сформировано от продажи программного обеспечения и услуг по его разработке и внедрению. Таким образом, компании в IT-отрасли смогут существенно снизить свои налоговые расходы и, возможно, увеличить свою прибыль.

Указанные налоговые условия являются одними из самых комфортных в мире и позволяют сформировать максимально благоприятную среду для IT-компаний в целях создания новых инноваций, а также обеспечить конкурентоспособность отечественных компаний на международном рынке.

Так, по мнению признанных специалистов в указанной сфере, таких как генеральный директор российского производителя офисного программного обеспечения «Новые облачные технологии» (бренд «МойОфис») Дмитрия Комиссарова, «налоговый маневр» в IT-отрасли поможет отечественным компаниям ускоренными темпами развивать сферу высоких технологий в России. Кроме того, новый налоговый режим сделает российскую юрисдикцию более

привлекательной и конкурентоспособной, позволит разработчикам сохранять свою маржинальность и не повышать цены на цифровые продукты для корпоративных и частных пользователей [190].

Что касается режима «регуляторных песочниц», то он представляет собой установление на региональном уровне экспериментальных правовых режимов, предусматривающих особые условия для инновационных цифровых компаний.

В соответствии с Основными направлениями реализации цифровой повестки ЕАЭС до 2025 года «регуляторные песочницы» представляют собой специальную согласованную среду, в которой инновационные компании могут протестировать свои продукты без риска нарушить положения действующего законодательства [45, 87].

«Регуляторные песочницы» на сегодняшний день уже действуют во многих странах мира, например, в Великобритании, Соединенных Штатах Америки, Канаде, Австралии, Сингапуре. Главной целью установления таких режимов является снятие правовых ограничений, сдерживающих разработку и быстрое внедрение инноваций [136].

Установление экспериментального нормативного правового регулирования возможно для цифровых инноваций в медицине, транспорте, в сфере торговли, финансов, в архитектуре, сельском хозяйстве, промышленном производстве. При этом правительство вправе включать в указанный перечень и иные направления. Необходимо также отметить, что режим «регуляторной песочницы» устанавливается на срок не более трех лет, но при необходимости указанный срок может быть продлен еще на год.

При реализации такого специального режима правительство исходило из принципов его прозрачности и открытости для всех выполняющих установленные условия претендентов, а также обеспечения равенства участников указанной сферы. При этом в полном объеме исключается возможность предоставления каких-либо дополнительных налоговых льгот в рамках указанного режима.

Сегодня экономическая активность всё больше переходит в онлайн-режим, что позволяет с уверенностью сказать, что IT-отрасль будет драйвером развития

экономики, поэтому введение вышеуказанных мер обусловлено необходимостью снять правовые ограничения, сдерживающие разработку и быстрое внедрение инноваций. При этом ключевым условием эффективности работы указанной отрасли является возможность по сбору, обработке, анализу и использованию данных в автоматическом режиме.

Учитывая изложенное, в рамках проведения мероприятий по развитию цифровой экономики в Российской Федерации правительство предусмотрело механизмы обеспечения доступа участников рынка к необходимым данным.

Так, в соответствии с положениями Национальной стратегии развития искусственного интеллекта на период до 2030 года, утвержденной Указом Президента Российской Федерации от 10.10.2019 № 490 «О развитии искусственного интеллекта в Российской Федерации» [11]:

- к 2024 году российским организациям должны быть доступны наборы данных, которые соответствуют методологии их сбора и разметки и хранятся на общедоступных платформах;

- к 2030 году объем опубликованных на общедоступных платформах наборов данных должен быть достаточным для решения всех актуальных задач области искусственного интеллекта.

В настоящее время правовые нормы, созданные в Российской Федерации до развития цифровых технологий, оказываются бессильными в современных реалиях, поскольку не учитывают особенностей цифровых технологий, что может замедлять их развитие, а также создавать препятствия при формировании новых институтов цифровой экономики и развитии связанных с ними видов экономической деятельности. С одной стороны, это может создать продуктивную среду для развития таких практик за счет низкого административного бремени. С другой стороны, потребители таких цифровых услуг и продуктов находятся в зоне повышенного риска, оставаясь без защиты и обеспечиваемых государственным принуждением механизмов разрешения споров. Непредвиденные долгосрочные эффекты новых технологий могут создавать угрозы обществу в целом.

В то же время цифровые технологии предлагают новые возможности для

повышения скорости и качества принятия регуляторных решений. В первую очередь это возможность использовать большие объемы данных для выявления проблем, моделирования решений, контроля за соблюдением установленных требований и для оценки эффективности регулирования. Система управления изменениями в сфере цифровой экономики должна использовать эти возможности, равно как другие возможности, связанные с цифровизацией государственного управления, включая проводимую реформу контрольно-надзорной деятельности. Управление изменениями в цифровой экономике предполагает формирование и принятие регуляторных решений, которые устраняют барьеры и создают условия для развития этой сферы, одновременно снижая риски, связанные с распространением передовых технологий [114].

Таким образом, в условиях цифровой трансформации экономики перед регулятором стоит задача по нахождению баланса между целью способствовать развитию цифровых технологий и необходимостью защиты общественных интересов и прав потребителей. Нахождение этого баланса требует коррекции действующих правовых норм и управленческих подходов. Вместе с тем разовой коррекции будет недостаточно. Цифровая экономика отличается высокой скоростью появления новых технологий и основанных на них продуктах и практиках, поэтому регулирование должно быть достаточно гибким, чтобы постоянно адаптироваться к быстрым изменениям.

1.2 Международный опыт развития институционализации методов цифровизации государственного управления

Для анализа опыта управления изменениями, возникшими в связи с развитием цифровой экономики, выбрано развитие институционализации методов цифровизации в Германии с учетом следующих обстоятельств:

1) Германия - родина первой в мире научной школы управления государственными финансами и фискального администрирования [106];

2) Германия — одна из крупнейших стран — экспортеров продукции высоких технологий в мире [187];

3) Германия впервые в мире сформулировала всеобъемлющий подход к сквозной цифровой трансформации отраслей национальной экономики;

4) крайне интересным представляется опыт внедрения цифровой экономики в государственное управление в стране, налоговая система которой в какой-то степени стала своего рода прототипом на этапе становления современного налогового законодательства Российской Федерации;

5) расположение Германии в мировых рейтингах, непосредственно связанных с развитием цифровой экономики:

- Германия по индексам «E-Government Development Index» (EGDI) и «International Digital Economy and Society Index» (I-DESI) не входит в 10-ку стран-лидеров, имея при этом достаточно высокие показатели, и находится примерно посередине между Россией и страной, занимающей первое место. Так, по итогам исследований, проведенных в 2020 году, если Российская Федерация по показателю индекса «E-Government Development Index» (EGDI) заняла 36-е место, то Германия расположилась на 25-м месте; по показателю индекса I-DESI Россия заняла 30-е место, а Германия – 13-е [69];

- при этом в докладе Всемирного экономического форума 2021 года о глобальной конкурентоспособности по индексу инновационной способности (Innovation capability) Германия заняла 15-е место, в то время как Россия только 45-е [68].

Учитывая изложенное, опыт Германии по управлению изменениями, вызванными процессами цифровизации, может быть крайне интересен для Российской Федерации в рамках формирования новой регуляторной среды отношений, возникающих с развитием цифровой экономики [80].

В немецкой литературе использование цифровых технологий в государственном управлении описывается термином «дигитализация» (Digitalisierung), который обозначает придание управленческим процессам цифровой формы [125]. При этом в целях повышения эффективности внедрения

современных цифровых технологий в государственное управление научное сообщество Германии особое внимание уделяет комплексному подходу к изучению изменений, вызванных цифровизацией экономики, в том числе в части правового регулирования [126]. Такой подход позволяет ускорить процессы принятия решений, улучшить доступ к информации и обеспечить более эффективное взаимодействие между государственными органами власти и иными участниками правоотношений. Таким образом, возникает необходимость в повышении способности государственного управления к внедрению инноваций [72].

Немецкая система нормативно-правового регулирования включает в себя не только национальные нормативные правовые акты, но также нормы и стандарты, разработанные в рамках интеграционной модели Европейского союза (Евросоюза, ЕС). Таким образом, наднациональный уровень регулирования играет важную роль в формировании правовой среды для развития цифровой экономики в Германии. Это обеспечивает единое и согласованное регулирование в рамках стран Евросоюза и способствует развитию цифровой экономики в Германии. В частности, существенное влияние на развитие регуляторного ландшафта цифровой экономики в Германии оказывают следующие нормативно-правовые акты Евросоюза:

1) Общий регламент о защите данных ЕС (EU/679/2016, GDPR), принятый в мае 2018 года и заменивший национальный Акт о защите личных данных (523/1999). При этом немецкий Федеральный закон о защите данных (BDSG) вступил в силу одновременно с GDPR, 25 мая 2018 года [48, 51].

2) Комплексная инициатива Евросоюза «Единый цифровой рынок» (Digital Single Market), являющаяся составной частью «Цифровой повестки дня для Европы» (Digital Agenda for Europe), согласно стратегии «Европа 2020» [49].

3) Директива о мерах обеспечения повышенного уровня безопасности сетевых и информационных систем в Евросоюзе от 6 июля 2016 года (2013/0027 (COD) LEX 1683), направленная на обеспечение сетевой и информационной безопасности [46]. В рамках имплементации положений Директивы Евросоюза

Германия одной из первых доработало национальное законодательство по информационной безопасности.

Помимо нормативных правовых актов, рассмотренных выше, в совокупности с регуляторными инициативами Евросоюза, в Германии весомый вклад в регулирование цифровой экономики и цифровой инфраструктуры вносят ряд других нормативно-правовых актов, в том числе следующие:

- Акт о телекоммуникациях (TKG) от 22 июня 2004 года, определяющий единый подход к предоставлению услуг в отрасли телекоммуникаций, а также определяет приоритетные направления развития инфраструктуры передачи данных [54].

- Акт о телекоммуникационных медиа от 26 февраля 2007 года (ТМА), которым предусмотрен комплекс мер, направленных на защиту данных и соблюдение прав интеллектуальной собственности [50].

- Акт о цифровых сетях (DigiNetz Act) о мерах по снижению затрат на модернизацию высокоскоростных телекоммуникационных сетей [47].

На сегодняшний день ландшафт немецкой системы регуляторов в области информационных технологий и цифровой экономики претерпел значительные изменения. Это связано с развитием процессов цифровой трансформации и адаптацией государственного аппарата к ним.

Одним из составляющих элементов такой трансформации стало формулирование основополагающих принципов взаимодействия органов государственной власти, частных компаний, профсоюзов, научных кругов и гражданского общества в сфере цифровой экономики. Реализация указанного подхода способствовала обеспечению [86]:

- более тесного взаимодействия ИТ-сектора с «традиционными» отраслями экономики;

- своевременного отслеживания и трансформации экономических процессов под влиянием развития цифровых технологий;

- формирования механизма эффективного взаимодействия субъектов процессов сквозной цифровой трансформации;

- применения сегментированных подходов к регулированию цифровой трансформации в отдельных ключевых областях (государственное управление, промышленность и т.д.).

Влияние принятия Цифровой повестки привело к созданию в Германии Федерального министерства транспорта и цифровой инфраструктуры (BMWI) в декабре 2013 года. Это новое ведомство было образовано путем объединения бывших Федерального министерства транспорта и Федерального министерства регионального планирования, строительства и городского развития, и в настоящее время является центральным регулятором в области цифровой экономики в Германии.

Кроме того, другими значимыми регуляторами в области цифровой экономики в Германии являются Федеральное министерство образования и научных исследований (BMBF) и Федеральное министерство экономики и энергетики (BMWi). BMBF финансирует научно-исследовательские проекты в области цифровых технологий, а также осуществляет координацию федеральной политики в сфере цифровой трансформации образовательной системы.

В сферу задач BMWi входит координация реализации программы «Индустрия 4.0» (Industrie 4.0), которая является наиболее масштабной национальной инициативой в области цифровой экономики. Также Федеральное министерство экономики и энергетики реализует Инициативу «Цифровые хабы» (Digital Hub Initiative, DHI), которая включает федеральную сеть из 12 инфраструктурных кластеров, специализирующихся на исследованиях, тестировании и внедрении решений в перспективных областях цифровой экономики, таких как «Интернет вещей» (IoT), машинное обучение, кибербезопасность и другие.

Координация действий и проектов BMBF и BMWi с Министерством транспорта и цифровой инфраструктуры осуществляется в рамках стратегии «Цифровая Германия 2025» (Digital Germany 2025), разработанной Министерством экономики и энергетики. Эта стратегия имеет всесторонний характер и предусматривает расширение цифровой инфраструктуры, ускоренное

развитие цифровых технологий и обеспечение защиты данных.

Кроме того, Федеральное управление по информационной безопасности (BSI) является еще одним важным регулятором в области информационных и цифровых технологий на федеральном уровне. BSI отвечает за обеспечение безопасности онлайн-коммуникаций, сертификацию продуктов информационной безопасности, регулирование криптографической защиты данных и другие аспекты в соответствии с положениями Акта о повышении безопасности информационных технологий Федерации (BSI Act, BSIG) [52].

Таким образом, Германия имеет несколько ключевых регуляторов в области цифровой экономики, которые сотрудничают и координируют свои действия для развития цифровых технологий, инфраструктуры и обеспечения безопасности данных. Эти меры являются частью стратегии страны по достижению цифровой трансформации и укреплению своей позиции на мировой арене.

В процессах регулирования цифровой экономики на федеральном уровне также участвуют и другие органы государственной власти в пределах своих компетенций:

- Федеральное агентство по сетям энергоснабжения и газоснабжения, телекоммуникационных, почтовых и железнодорожных служб (BNA): в части управления процессами внедрения цифровых технологий в подведомственных ему сетевых инфраструктурных системах;

- Федеральное управление по финансовому надзору (BaFin): в части регулирования рынков электронных платежей, а также сектора финансовых технологий;

- и другие ведомства, поскольку подразумевается, что в орбиту цифровой трансформации оказываются втянуты практически все федеральные регуляторы.

Необходимо отметить, что в Германии существует необычный по своей природе участник системы регуляторов цифровой экономики – «Цифровое агентство» (Digital Agency). На данный момент ведомство существует исключительно на уровне концепции, воплощение которой предлагается в рамках стратегии «Цифровая Германия 2025» [53]. Необходимость формирования

«Цифрового агентства» обусловлена вовлечением в повестку цифровой трансформации значительного числа регуляторов, что приводит к сложностям развития единой методологической сетки в рамках регулирования цифровой экономики и инфраструктуры. В качестве базовых функций «цифрового агентства» были определены следующие:

- координация регуляторной политики в области цифровой экономики на федеральном уровне;
- накопление, распространение и внедрение лучших практик в области регулирования цифровой экономики;
- координация и продвижение цифровой повестки на федеральном уровне;
- взаимодействие с коммерческим сектором и другими заинтересованными сторонами по вопросам развития цифровой экономики.

Учитывая изложенное, особенности деятельности «Цифрового агентства» свидетельствуют о достаточно широком охвате задач и полномочий в условиях цифровизации экономики. При этом концепция стратегии «Цифровая Германия 2025» не предполагает формирование регулятора, которому будут подчиняться федеральные органы государственной власти в части вопросов, отвечающих вызовам цифровой экономики. Ключевой функцией ведомства скорее выступает координация регуляторных политик и подходов на федеральном уровне.

Наиболее масштабной программной инициативой, которая направлена на создание национальной цифровой инфраструктуры и внедрение цифровых инноваций, в Германии является «Индустрия 4.0» (Industrie 4.0). Эта программа осуществляется при участии Федерального министерства экономики и энергетики и Федерального министерства образования и научных исследований. В рамках ее реализации Германия стала первой страной в мире, которая разработала всеобъемлющий подход к цифровой трансформации различных отраслей национальной экономики и инфраструктуры

В Германии существует огромная программа под названием "Индустрия 4.0", которая направлена на создание национальной цифровой инфраструктуры и внедрение цифровых инноваций. Эта программа осуществляется при участии

Федерального министерства экономики и энергетики и Федерального министерства образования и научных исследований. Германия является первой страной в мире, которая разработала всеобъемлющий подход к цифровой трансформации различных отраслей национальной экономики и инфраструктуры, сделав термин «Индустрия 4.0» нарицательным.

Программная инициатива «Индустрия 4.0» имеет всеобъемлющий характер и охватывает значительную часть секторов экономики, в том числе сферу энергетики, здравоохранения, промышленного производства, транспортной логистики и др. Так, например, в рамках реализации инициативы к 2025 году планируется завершить всеобъемлющее промышленное внедрение киберфизических систем, что позволит закрепить Германии за собой статус глобального лидера в разработке и производстве таких систем.

Наконец, с точки зрения регулирования «Индустрия 4.0» опирается на разветвленные сети проектов, реализуемых частным сектором в тесной взаимосвязи с научно-исследовательскими структурами и органами государственной власти. Таким образом, реализация передовых проектов осуществляется на специально созданных «испытательных площадках», инфраструктурную базу для которых обеспечивают исследовательские учреждения и промышленные предприятия. Такие «испытательные площадки» действуют в режиме «лабораторий с реальными условиями», который на сегодняшний день является основным способом тестирования передовых инновационных технологий в Германии. В рамках таких «испытательных площадок» перспективные цифровые технологии тестируются в «живой среде», то есть на действующей инфраструктуре. Главной отличительной чертой такого подхода является проведение испытаний в рамках действующей нормативной правовой базы, без изъятия из правового поля регулирования.

Таким образом, «Индустрия 4.0» имеет огромный потенциал для экономического развития Германии и может стать ключевым фактором для обеспечения роста и процветания страны в будущем. Она открывает новые возможности для создания рабочих мест, развития инноваций и улучшения

качества жизни граждан. Поэтому Германия активно инвестирует в исследования и разработки в области «Индустрии 4.0», чтобы оставаться лидером в этой области на мировой арене.

Необходимо отметить, что особенностью государственного регулирования экономики в Германии является отсутствие специального налогового ведомства. Так, налоговые органы входят в финансовую систему, отражающую федеративное построение государства и относительную самостоятельность земель [76].

Таким образом, разработка налоговой политики в условиях набирающих темпы процессов цифровизации и информатизации экономики значительно затрудняется из-за раздробленности соответствующих контролирующих ведомств.

При изучении запланированной в Германии «Цифровой повестки 2025» становится очевидно, что в этой стране адаптивной цифровой платформой, в том числе осуществляющей сбор, анализ и обработку больших массивов данных в ограниченные промежутки времени, станет «Цифровое агентство». Именно это ведомство будет обеспечивать остальных регуляторов необходимой базой для принятия управленческих решений и формирования государственной политики, в том числе и политики налогового регулирования.

Необходимо отметить, что в Германии работы по подготовке государственных органов и экономики страны в целом к «цифровой революции» планомерно ведутся уже на протяжении последних 10-15 лет. Правительство Германии на разных этапах развития страны инициировало экономические и технологические изменения, включая внедрение современных цифровых технологий в сферу государственного управления [72].

Таким образом, по результатам анализа международного опыта институционализации методов цифровизации государственного управления с учетом анализа современного состояния развития цифровой экономики в Российской Федерации, а также целей и задач, поставленных правительством на ближайшее десятилетие, можно смело сказать, что при выработке концепции государственного управления процессами цифровизации частично практика

Германии была перенята.

Вместе с тем на сегодняшний день в Российской Федерации, несмотря на единую национальную политику в области цифровизации, наблюдается тенденция к несогласованности действий федеральных органов исполнительной власти при принятии решений в указанной сфере, что негативно сказывается как на межведомственном взаимодействии, так и на взаимодействии органов власти с бизнесом и гражданским обществом. Учитывая изложенное, с учетом значительного числа вовлеченных в орбиту цифровой трансформации федеральных регуляторов, представляется целесообразным создание центрального регулятора в области цифровой экономики, осуществляющего не только формирование государственной политики в соответствующем направлении, но и координирующего деятельность заинтересованных министерств и ведомств по управлению процессами цифровизации.

1.3 Направления процесса цифровизации налогового администрирования

Согласно утвержденным нормативным правовым актам, развитие цифровой экономики является одним из стратегических приоритетов Российской Федерации [9].

На сегодняшний день широкое распространение получил платформенный подход (мобильные приложения, банкинг, различные сервисы), который показал свою эффективность в коммерческом секторе: практически все крупнейшие компании мира в целях продвижения бизнеса используют именно платформенные бизнес-модели. Правительству Российской Федерации этот опыт целесообразно использовать, чтобы обеспечить новый уровень взаимодействия государства, бизнеса и граждан [164].

Перед государством в современных реалиях стоит достаточно непростая задача, поскольку помимо необходимости обеспечения уровня конкуренции на рынке, необходимо также обладать наиболее полным объемом информации о

существующих процессах, произведенных транзакциях и т.д. для принятия государственных решений. Вместе с тем в случае если уровень развития цифровых технологий субъектов экономических отношений значительно превышает уровень цифровизации государства, это приведет к неспособности не только контролировать и координировать социально-экономические процессы, но и обеспечивать непосредственно деятельность государства, в том числе посредством невозможности адаптировать налоговую политику и налоговую систему к постоянно развивающимся процессам в экономике.

В соответствии с Паспортом национальной программы «Цифровая экономика Российской Федерации», утвержденной президиумом Совета при Президенте Российской Федерации по стратегическому развитию и национальным проектам, бюджет соответствующего национального проекта составляет 1 634,9 млрд р., в том числе [20]:

- информационная инфраструктура – 772,4 млрд р.;
- цифровые технологии – 451,8 млрд р.;
- цифровое государственное управление – 235,7 млрд р.;
- кадры для цифровой экономики – 143,1 млрд р.;
- информационная безопасность – 30,2 млрд р.;
- нормативное регулирование цифровой среды – 1,7 млрд р.

При этом 67,3 % указанной суммы (1099,6 млрд р.) планируется финансировать за счет средств федерального бюджета (остаток суммы (535,3 млрд р.) – за счет внебюджетных источников).

По данным, содержащимся в отчетах об исполнении консолидированного бюджета Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов, опубликованным Федеральным казначейством Российской Федерации, в среднем доля налоговых доходов в доходах консолидированного бюджета Российской Федерации за последние 7 лет (без учета поступлений в государственные и территориальные внебюджетные фонды) составляет порядка 74 % (порядка 71 % – в доходах федерального бюджета), в том числе [150]:

- в 2021 году – 82,3 % (76,5 % – федеральный бюджет);

- в 2020 году – 74,6 % (72,5 % – федеральный бюджет);
- в 2019 году – 75,0 % (75,1 % – федеральный бюджет);
- в 2018 году – 74,1 % (72,9 % – федеральный бюджет);
- в 2017 году – 75,3 % (73,4 % – федеральный бюджет);
- в 2016 году – 69,8 % (64,9 % – федеральный бюджет);
- в 2015 году – 67,6 % (62,9 % – федеральный бюджет).

Учитывая изложенное, налогообложение является не только неотъемлемой частью всех экономических процессов, но также источником финансирования государственных программ и важным инструментом формирования благоприятной среды для осуществления финансово-хозяйственной деятельности.

Вместе с тем в настоящее время нормативное правовое регулирование сферы налогообложения происходит в большей части по следующим направлениям:

- развитие электронного правительства путем создания и популяризации электронных сервисов;
- создание благоприятных условий для функционирования и развития IT-компаний в целях ускорения разработки и внедрения инноваций, являющихся «движущей силой» цифровизации.

Вместе с тем в современных условиях отчетливо прослеживается необходимость комплексного совершенствования действующих регуляторных механизмов в целях формирования новой среды отношений, возникающих с развитием цифровой экономики, в том числе совершенствования механизмов налогового администрирования с учетом изменений, вызванных цифровизацией экономики. При этом уровень развития системы налогообложения должен превышать уровень развития среды в целях наиболее полного и качественного исполнения ключевой функции налогов – фискальной.

Именно по такому пути развивается Федеральная налоговая служба с момента, когда было принято решение кардинально изменить прежний стиль и подходы к работе: создать сервисную, современную и технологичную службу [145].

Налоговые органы на протяжении более чем 10 лет планомерно развивали возможности налогового администрирования путем внедрения современных цифровых технологий. Так, начиная с 2010 года ФНС России ведет работы по комплексной модернизации своей инфраструктуры, определив 4 основных направления: модернизация организационной структуры, реинжиниринг бизнес-процессов, модернизация информационной системы и создание современной IT-инфраструктуры [149].

Развитие новой концепции налогового администрирования тесно связано с появлением понятия «Big Data» («большие данные») в сфере информационных технологий. В настоящее время ФНС России получает огромные объемы информации от налогоплательщиков и других органов власти, которые исчисляются петабайтами (2^{50} байт) [149]. Например, ФНС России определила, что средний объем документов, представляемых крупнейшими налогоплательщиками в ответ на требования налоговых органов в рамках камеральных и выездных налоговых проверок, составляет более 9,4 млн листов и 12 тыс. электронных файлов в год [160].

В течение ближайших лет каждое предприятие, независимо от индустрии, превратится в «цифровую инновационную фабрику» [194]. Это открывает больше возможностей для людей и бизнеса. Компании и целые государства сильно зависят от оборудования и программного обеспечения. И лидерами становятся те, кто может предоставлять комфортные и качественные технологические решения и внедрять их в кратчайшие сроки [146].

Таким образом, использование «Big Data» предоставляет новые возможности для повышения эффективности налогового контроля и взаимодействия с налогоплательщиками, однако устанавливает серьезные технологические вызовы, в том числе в части обеспечения безопасности данных [177].

В современных условиях ФНС России уже удалось разработать и внедрить совершенно новые системы на базе самых передовых в мире технологий: автоматическая система контроля «НДС-2» (АСК «НДС-2»), проект по внедрению

онлайн-касс (ККТ), система прослеживаемости товаров (система маркировки) – лишь немногочисленные примеры своевременного использования преимуществ цифровых технологий.

Модернизация налоговой системы планомерно приближает налоговые органы к осуществлению налогового администрирования в режиме реального времени. Это позволяет обеспечить незаметное исполнение налоговых обязательств для добросовестных налогоплательщиков, а также оперативное реагирование налоговых органов на нарушения законодательства о налогах и сборах. Такие изменения способствуют более справедливому и эффективному налоговому администрированию, а также укреплению финансовой стабильности в Российской Федерации.

Влияние цифровой экономики на налоговую систему Российской Федерации можно обозначить в четырех аспектах [88]:

- цифровая трансформация предоставления ФНС России государственных услуг;
- автоматизация налогового контроля;
- создание благоприятной налоговой среды для обеспечения притока инвестиций в сектор цифровых технологий;
- налоговое регулирование «продуктов» цифровизации.

1) Институциональное развитие процессов цифровизации привело к расширению возможностей цифровой платформы для предоставления государственных и муниципальных услуг. Одним из ярких примеров является сфера налогообложения, где благодаря цифровизации значительно улучшился уровень государственных услуг, предоставляемых ФНС России. Теперь налогоплательщикам доступна личная налоговая информация через интернет-сервисы. Это является важным шагом в развитии электронного правительства и улучшении взаимодействия между гражданами и государственными органами власти.

На сегодняшний день на официальном сайте ФНС России представлено порядка 70 различных электронных сервисов, в том числе следующие [191]:

- электронные сервисы «Личный кабинет юридического лица» (порядка 1,5 миллиона пользователей), «Личный кабинет индивидуального предпринимателя» (более 2,7 миллиона пользователей), «Личный кабинет физического лица» (более 48 миллионов пользователей) [180];

- сервисы, позволяющие получить информацию из различных реестров, таких как Единый государственный реестр юридических лиц, Федеральная информационная адресная система и другие;

- сервисы, позволяющие получить или передать в электронном виде необходимые сведения («обратиться в ФНС России», «Представление отчетности в электронном виде» и др.);

- сервис «НДС-офис интернет-компаний», который позволяет проверить, нужно ли иностранной компании, ведущей деятельность в сфере электронных услуг в Российской Федерации, встать на учет в налоговых органах;

- сервис «Часто задаваемые вопросы», где можно найти ответы на самые актуальные вопросы налогоплательщиков. Это позволяет получить ответы на возникающие вопросы без необходимости обращаться в ФНС России.

Важно отметить, что ФНС России постоянно совершенствует как сами электронные сервисы, так и подход к их разработке и внедрению. На данный момент на официальном сайте ФНС России в тестовом режиме доступен Чат-бот «Таксик». Этот инновационный сервис позволяет физическим лицам быстро получить ответы на типовые вопросы, связанные с исчислением и уплатой различных налогов (транспортного налога, налога на доходы физических лиц (НДФЛ), налога на имущество физических лиц, земельного налога), а также предоставляет информацию о доступных электронных сервисах налоговых органов.

Чат-бот ФНС России – это инновационная система, которая автоматически классифицирует запросы налогоплательщиков и направляет их в соответствующие категории для более эффективного поиска ответов. Кроме того, он также способен самообучаться благодаря механизму разметки проведенных диалогов, что позволяет ему постепенно улучшать свои навыки и предоставлять

более точные и релевантные ответы. Таким образом, Чат-бот становится все более интеллектуальным и полезным инструментом для решения проблем налогоплательщиков. В интеллект Чат-бота заложены самые передовые информационные технологии, такие как лингвистический анализ, машинное обучение, «Big Data», омниканальность, использование REST API, защита персональных данных и др. [189]. Внедрение таких электронных сервисов отражает стремление ФНС России к улучшению доступности и эффективности взаимодействия с налогоплательщиками.

Помимо разработки новых сервисов для улучшения взаимодействия с налогоплательщиками, ФНС России также ведет работу над оцифровкой информации, необходимой для получения государственных и муниципальных услуг, но до сих пор хранящейся только на бумажных носителях. Одним из успешных проектов ФНС России в этом направлении является внедрение единого реестра, известного как «облачный» ЗАГС. Этот реестр позволяет передавать около 90 % информации между различными субъектами Российской Федерации в электронном формате, что значительно упрощает и ускоряет процесс взаимодействия между участниками налоговых правоотношений.

Кроме того, ФНС России активно работает над конвертацией исторических данных в электронный формат. Так, например, в электронный вид были переведены записи о гражданском состоянии, начиная с 1926 года, что значительно облегчает доступ к этим данным и их использование. Таким образом, ФНС России продолжает внедрять новые технологии и сервисы, чтобы улучшить качество и эффективность взаимодействия с налогоплательщиками. Оцифровка информации и перевод исторических данных в электронный формат являются важными шагами в этом направлении, обеспечивая более удобный доступ к необходимой информации.

2) Совершенствуются не только механизмы предоставления государственных услуг налогоплательщикам, но также методика и инструменты налогового контроля.

Федеральная налоговая служба особое внимание уделяет реинжинирингу

технологических процессов в автоматизированной информационной системе «Налог-3» (АИС «Налог-3») в целях оптимизации функционирования системы как для работы сотрудников налоговых органов, так и в части взаимодействия с субъектами налоговых правоотношений [148].

Кроме того, одним из важных достижений в налоговом администрировании стало разработка и внедрение в промышленную эксплуатацию с 2013 года АСК «НДС-2», что позволило улучшить контроль за уплатой налогов [175].

На первом этапе каждая налоговая декларация проходит проверку с использованием АСК «НДС-2», в процессе которой система автоматически устанавливает несколько факторов, свидетельствующих о возможном налоговом правонарушении [79]:

1) сравнивает показатели декларации с контрольными соотношениями (например, сопоставляет данные из разделов 8 и 9 с показателями раздела 3 декларации);

2) проверяет наличие расхождений между реквизитами проверяемой организации и ее контрагентов (например, сравнивает сумму налогового вычета, заявленную покупателем в декларации, с суммой НДС, указанной продавцом);

3) убеждается, соответствуют ли платежи суммам НДС, указанным налогоплательщиками в назначении платежа в платежном поручении.

АСК «НДС-2» - это система, которая не только осуществляет контроль за правильностью возмещения НДС из бюджета, но и проверяет, насколько полно отражены операции с контрагентами в налоговых декларациях. Она также сравнивает данные налоговых деклараций с данными из книг покупок и книг продаж, чтобы убедиться в их соответствии. Но главной особенностью системы является возможность обнаружения аналогичных рисков по другим налогам, например, по налогу на прибыль организаций, когда компании формируют убытки с использованием фирм-однодневок [129]. Важно отметить, что в системе минимизировано влияние человеческого фактора, что делает ее более надежной и эффективной.

Кроме того, говоря о цифровом преобразовании налогового

администрирования, невозможно не упомянуть проект по внедрению контрольно-кассовых аппаратов (ККТ). Налоговым органам удалось создать своего рода «Интернет вещей» (IoT), который теперь предоставляет информацию о розничных продажах в режиме реального времени со всей страны. Это позволило увеличить поступления по налогу на добавленную стоимость в розничном секторе на 38% за первый год работы проекта. Такие инновационные подходы к налоговому администрированию позволяют Российской Федерации совершенствовать свою налоговую систему и повышать эффективность сбора налогов. Это важный шаг в цифровом преобразовании, который способствует улучшению бюджетной устойчивости и развитию экономики страны.

На сегодняшний день ФНС России достигла значительных успехов в создании виртуальной транзакционной среды – цифровой экосистемы, где все хозяйствующие субъекты могут проводить сделки, что способно привести к устранению необходимости представления налоговой отчетности налогоплательщиками, так как взаимодействие между налоговыми органами и налогоплательщиками станет более открытым. Функционирование такой среды делает налоговое администрирование незаметным и удобным для добросовестных налогоплательщиков, одновременно обеспечивая прозрачность экономики и соблюдение требований налогового законодательства. ФНС России уже работает над созданием основных элементов этой платформы. Ключевая роль в создании и функционировании виртуальной транзакционной среды отведена мобильным приложениям и другим цифровым инструментам [155].

Установление специального налогового режима для самозанятых граждан (плательщиков налога на профессиональный доход) является хорошим примером упрощения налогового администрирования. Этот режим позволяет самозанятым гражданам упростить процесс уплаты налогов и освободиться от некоторых административных обязанностей, что способствует развитию предпринимательской деятельности в стране. Кроме того, на базе ФНС России разработан реестр сведений ЗАГС, позволяющий минимизировать число ошибок при исчислении налогов, совместно с судебными органами ведутся работы по

созданию информационной платформы для межведомственного электронного взаимодействия и др. [169]

3) Согласно национальной программе «Цифровая экономика Российской Федерации», современная налоговая политика направлена на создание благоприятных налоговых условий для стимулирования инвестиций в цифровые технологии. В настоящее время развитие IT-отрасли невозможно без предоставления особых преференций для компаний, работающих в этой сфере. Создание благоприятной налоговой среды поможет привлечь больше инвесторов и способствовать развитию инноваций в стране.

Соответствующие меры налоговой политики приведены в разделе 1.1 «Сущность и содержание новой регуляторной среды отношений, возникающих с развитием цифровой экономики в России».

4) Современные налоговые системы во многих странах не отвечают уровню развития цифровых бизнес-моделей [157]. В России появление новых финансовых инструментов, основанных на цифровых технологиях, ставит множество вопросов в области налогового регулирования [90]. Необходимо найти ответы на эти вопросы, чтобы адаптировать налоговую систему к новым вызовам и обеспечить справедливое налогообложение в цифровой экономике. Учитывая изложенное, государству необходимо на постоянной основе совершенствовать налоговую систему, развивая механизмы налогового администрирования с учетом не только современных реалий, но и будущих вызовов.

Так, после установления «налога на Google», благодаря которому тысячи иностранных компаний – продавцов цифровых услуг встали на учет в налоговых органах Российской Федерации и стали плательщиками налога на добавленную стоимость (НДС), Министерство финансов Российской Федерации (Минфин России) сделало очередные шаги к разработке механизмов увеличения налоговой нагрузки международных IT-корпораций, что находит отражение в основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики [22].

Вопросом необходимости регулирования налоговых правоотношений с учетом развития цифровых технологий также активно занимается российское

научное сообщество. Например, по мнению ведущего научного сотрудника отдела методологии противодействия коррупции Института законодательства и сравнительного правоведения при правительстве Российской Федерации Юрия Трунцевского, необходимо в кратчайшие сроки принять новые правила налогообложения операций, совершаемых в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет», которые бы соответствовали современной мировой экономике и охватывали соответствующие бизнес-модели и бизнес-услуги. Особенно актуальным представляется эта проблема, поскольку в современном мире реализация товаров, работ и услуг с использованием информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» позволяет осуществлять деятельность не только без географических ограничений, но и с минимальными затратами. Такой способ осуществления деятельности предоставляет хозяйствующим субъектам возможность быть в наибольшей степени мобильными, в том числе не располагать офисными или иными помещениями и предоставлять услуги сразу после осуществления клиентом заказа с использованием мобильного приложения. Вместе с тем для органов власти возникает в связи с этим сложность в определении фактического местонахождения получателя услуг в электронной форме и место реализации таких услуг, поскольку обеспечивающий сервер может располагаться, например, в юрисдикции третьего государства. Таким образом, ключевой задачей не только для Российской Федерации, но и для всех стран мира на сегодняшний день является формирование общего набора правил, который бы учитывал ключевые особенности цифровой экономики [168].

Необходимо отметить, что ФНС России на протяжении последних лет планомерно готовилась к вызовам цифровой экономики. Так, согласно утверждённым стратегическим документам, к 2035 году ФНС России планирует обеспечить практически «автоматическое» исполнение налоговых обязательств, в том числе благодаря трансформации в адаптивную платформу, работающую в режиме реального времени с цифровыми источниками данных и с цифровыми идентичностями налогоплательщиков [88].

В связи с этим в современных условиях в целях эффективного управления изменениями у налоговых органов нет выбора, кроме как создать собственную адаптивную цифровую платформу, вокруг которой будет формироваться экосистема для налогоплательщиков и участников внешнеэкономической деятельности, чтобы обеспечивать значительную часть бюджетов всех уровней власти. При этом соответствующая инфраструктура должна отвечать комплексной стратегии модернизации системы налоговых органов и обеспечивать безопасность, конфиденциальность и быструю обработку данных, необходимых для осуществления эффективного и качественного налогового администрирования.

Влияние трансформации цифровой экономики на развитие налогового администрирования схематично представлено на рисунке 1.

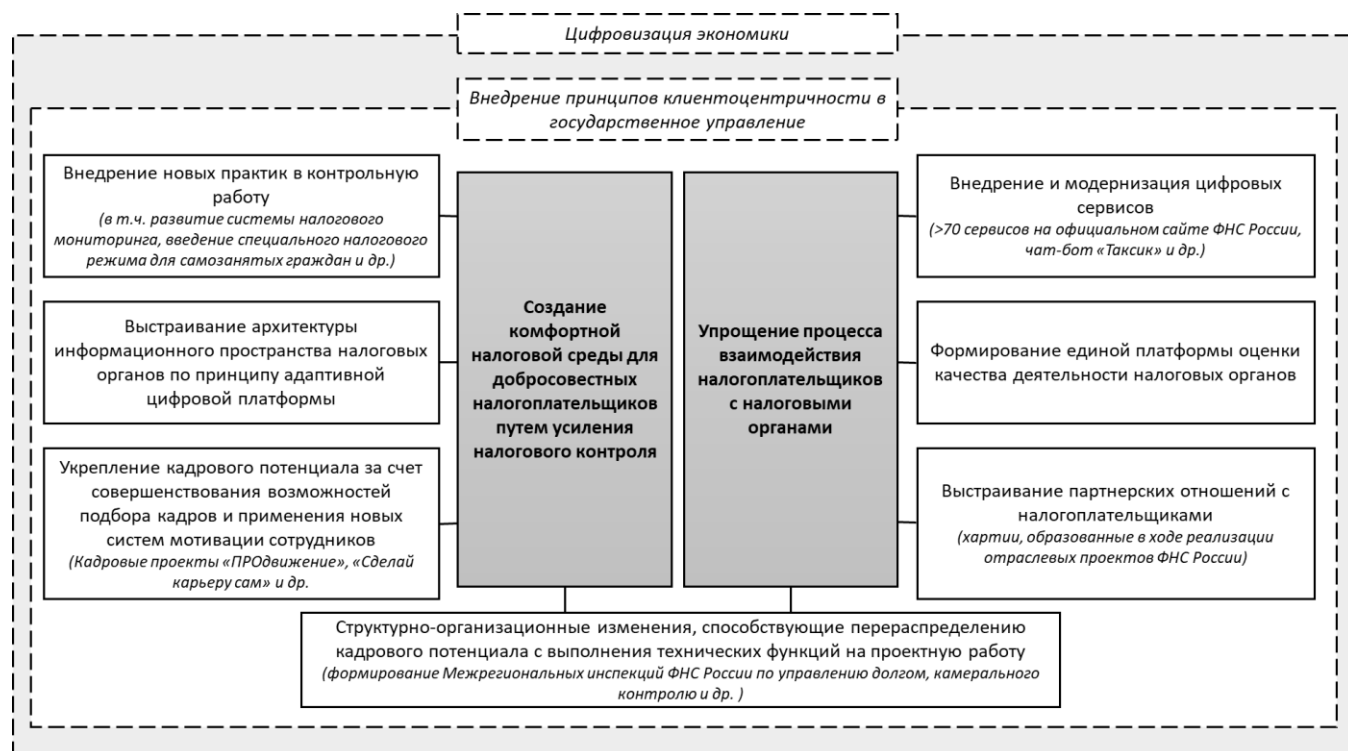


Рисунок 1 - Направления процесса цифровизации налогового администрирования
Источник: составлено автором.

Учитывая изложенное, цифровая трансформация системы налоговых органов в рамках реализации принципов клиентоцентричности привела к значительному расширению задач, стоящих перед налоговыми органами,

систематизация которых позволяет выделить два приоритетных направления процесса цифровизации налогового администрирования.

Первое направление – создание комфортной налоговой среды для добросовестных налогоплательщиков, что достигается путем усиления налогового контроля в целях обеспечения справедливого налогообложения, в том числе благодаря внедрению новых практик в контрольную работу, выстраиванию архитектуры информационного пространства налоговых органов по принципу адаптивной цифровой платформы, укреплению кадрового потенциала за счет совершенствования возможностей подбора кадров и применения новых систем мотивации сотрудников и т.д.

Второе направление – упрощение процесса взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами, в том числе путем внедрения и модернизации цифровых сервисов, формирования единой платформы оценки качества деятельности налоговых органов, выстраивания партнерских отношений с налогоплательщиками и т.д.

2 Институциональное развитие процесса цифровизации как фактор, определяющий изменение механизма налогового администрирования

2.1 Анализ современного состояния автоматизации функций налоговых органов с целью уточнения направлений развития институционализации методов налогового администрирования

На сегодняшний день перед налоговыми органами в современных реалиях стоит достаточно непростая задача, поскольку необходимо обладать наиболее полным объемом информации не только о налогоплательщиках, но и об экономических, социальных и иных процессах в стране для принятия управленческих решений в целях создания комфортной налоговой среды.

В таких условиях подобно бизнесу, налоговым органам необходимо использовать новые современные подходы к аналитике потоков данных, а также поддерживать постоянную связь с налогоплательщиками в целях осуществления качественного налогового администрирования и создания комфортной налоговой среды.

Так, сегодня ФНС России увеличивает свои административные возможности за счет цифровизации своей деятельности:

- повышается качество налогового контроля, в том числе за счет внедрения современных программных продуктов, позволяющих учитывать новые налоговые риски, возникающие в результате общей цифровизации экономики (АСК «НДС-2», АИС «Налог-3», система прослеживаемости товаров, система онлайн-касс (ККТ), информационно-аналитическая система контрольного блока (ИАС КБ) и др.);

- увеличивается эффективность взаимодействия с налогоплательщиками, в том числе благодаря внедрению цифровых (электронных) сервисов (на сегодняшний день на официальном сайте ФНС России представлены более 60 различных электронных сервисов), а также качественному изменению подхода к

взаимодействию с налогоплательщиками (особое внимание уделяется обратной связи);

- укрепляется кадровый потенциал за счет совершенствования возможностей подбора кадров на базе дистанционных технологий (кадровые проекты ФНС России «Сделай карьеру сам!», «ПРОдвижение» и др.), что способствует созданию эффективных проектных команд, способных предложить новые идеи, направленные на модернизацию налоговых органов и совершенствование налогового администрирования;

- повышается качество налогового администрирования за счет применения научно обоснованной системы мотивации сотрудников.

Учитывая изложенное, в целях обеспечения качественного налогового администрирования перед ФНС России встал вопрос о необходимости модернизации программного обеспечения, механизмов консолидации данных, а также разработки новых аналитических инструментов.

На сегодняшний день ФНС России рассматривает именно цифровизацию своей деятельности в качестве основного инструмента улучшения налогового администрирования, в том числе налогового контроля [151].

Так, например, благодаря применению современных цифровых технологий, в том числе «Big Data», налоговым органам удалось значительно сократить количество хозяйствующих субъектов с признаками фирм-однодневок, в том числе следующими [27, 28, 41]:

- отсутствие сведений об организации в Едином государственном реестре юридических лиц (ЕГРЮЛ);

- массовое участие одного лица в учреждении значительного числа юридических лиц;

- массовое руководство для значительного числа юридических лиц;

- регистрация компании по адресу массовой регистрации;

- отсутствие условий для реального осуществления заявленной деятельности (например, отсутствие производственных мощностей, транспортных средств, квалифицированного персонала и т.д.);

- низкая налоговая нагрузка;
- заявление убытков на протяжении нескольких налоговых периодов;
- значительный размер налоговых вычетов;
- выстраивание экономически необоснованных цепочек контрагентов с участием посредников;
- миграция между налоговыми органами.

К концу 2019 года количество фирм-однодневок составляло всего 4 % от общего числа зарегистрированных юридических лиц, что составляет около 150 тыс. компаний [149]. В 2018 году было выявлено 309,5 тыс. хозяйствующих субъектов с признаками фирм-однодневок, а до начала соответствующей кампании ФНС России их число составляло около 1,6 млн компаний [162].

Благодаря автоматизации процессов налогового администрирования налоговыми органами на постоянной основе проводится аналитическая работа по выявлению зон налоговых рисков. В первую очередь для проведения такого анализа используется разработанная ФНС России система АСК «НДС-2», система, работающая с онлайн-данными контрольно-кассовой техники (ККТ), а также специальный внутренний сервис службы программно-информационный комплекс (ПИК) «ВНП отбор».

Аналитические правила основаны на системе планирования выездных налоговых проверок, разработанной в 2007 году. Она включает 12 критериев, которые налогоплательщики могут использовать для оценки рисков, а также внутриведомственные контрольные соотношения [27]:

1) Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности).

2) Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых (отчетных) периодов.

3) Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за налоговый период.

4) Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от

реализации товаров (работ, услуг).

5) Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации.

6) Неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом Российской Федерации величин показателей, предоставляющих право налогоплательщикам применять специальные налоговые режимы.

7) Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расходов, максимально приближенной к сумме его доходов, полученных за календарный год.

8) Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).

9) Непредставление налогоплательщиком пояснений в ответ на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности, и (или) непредставление налоговому органу запрашиваемых документов, и (или) наличие информации об их уничтожении, порче и т.д.

10) Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения (миграция между налоговыми органами).

11) Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности, согласно статистическим сведениям.

12) Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

Благодаря использованию современных технологий обработки данных, автоматически определяются компании, которые имеют наибольшие налоговые риски в соответствии с заданными аналитическими параметрами. Затем сотрудники налоговых органов проводят детальный анализ товарных и денежных

потоков, а также другой доступной информации о налогоплательщиках, используя сформированный список компаний с высокими налоговыми рисками.

Благодаря цифровой трансформации деятельности налоговых органов, стало возможным существенно изменить подход к налоговому администрированию для определенных категорий налогоплательщиков. Это создало комфортную и менее обременительную среду как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов [124]. Некоторыми яркими примерами такой трансформации в настоящее время являются внедрение системы налогового мониторинга и специального налогового режима для самозанятых граждан.

Система налогового мониторинга в 2020 году на международном Форуме по налоговому администрированию ОЭСР названа передовой практикой по выстраиванию эффективного цифрового взаимодействия между государством и налогоплательщиками. Она заменяет традиционные формы налогового контроля на онлайн-взаимодействие на основе удаленного доступа налоговых органов к бухгалтерской и налоговой отчетности налогоплательщиков. По итогам 2020 года налоговый мониторинг покрывал 30 % налоговых поступлений [127].

Среди лучших мировых практик также был назван специальный налоговый режим для плательщиков налога на профессиональный доход. Он основан на бесконтактном (регистрация в качестве самозанятого и взаимодействие с налоговыми органами осуществляется посредством использования специального мобильного приложения) и бездекларационном налогообложении за счет встроенных в информационную систему «Мой налог» технических решений.

Необходимо отметить, что количество налогоплательщиков, желающих стать участниками указанных «режимов», на постоянной основе растет, в том числе за счет прозрачности, удобства и простоты взаимодействия с налоговыми органами.

Так, например, за пять лет проведения налогового мониторинга количество участников увеличилось в 30 раз. В 2021 году участниками налогового мониторинга являлись 209 налогоплательщиков, представляющих 15 отраслей

(114 новых и 95 действующих участников) [158]. С 2023 года налоговый мониторинг проводится в отношении 445 компаний [193].

Система налогового мониторинга дала возможность налоговым органам поддерживать расширенное информационное взаимодействие с крупными компаниями. На сегодняшний день порядка 95 % участников предоставляют удаленный доступ к учетным сведениям или к соответствующим витринам данных, что позволяет налоговым органам в полной мере использовать возможности дистанционного контроля, значительно сократив объемы истребования документов [192].

Так, компании, переходящие на налоговый мониторинг, имеют ряд преимуществ: во-первых, в организациях, которые добровольно открывают налоговым органам доступ к своим учетным данным, ФНС не проводит выездные и камеральные налоговые проверки. В числе других преимуществ — снижение налоговых рисков за счет возможности заранее узнавать о позиции налогового органа по планируемым, совершенным сделкам и быстро согласовывать подходы к налогообложению, что гарантирует отсутствие санкций в виде пени и штрафов — так называемое, «мотивированное мнение» налогового органа, согласованное с налогоплательщиком.

Всего за семь лет в рамках налогового мониторинга налоговые органы составили 189 мотивированных мнений [178]. При этом по итогам 2021 года было сформировано 37 мотивированных мнений или 28,2 % от общего количества представленных налогоплательщикам мотивированных мнений за время функционирования системы налогового мониторинга [181].

Кроме того, планируется, что для организаций, которые перейдут на налоговый мониторинг, сократится объем запрашиваемых документов со стороны ФНС России в рамках «встречных проверок», уменьшится количество налоговых требований, а соответствующие документы и информацию в отношении таких налогоплательщиков налоговые органы будут аккумулировать самостоятельно в учетной базе налогоплательщика, что позволяет реализовать риск-ориентированный подход на транзакционном уровне [149].

В соответствии с положениями Федерального закона от 29.12.2020 № 470 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах», а также Концепции развития и функционирования в Российской Федерации системы налогового мониторинга с 1 июля 2021 года существенно снижены требования к компаниям, которые могут участвовать в данном виде налогового контроля: снижены планки по совокупной сумме уплаченных за предыдущий год налогов до 100 млн р., а годовой выручки и активов до 1 млрд р. [19]. Под такие критерии подпадает около 200 российских компаний [178]. Таким образом, благодаря развитию цифровых технологий как в частном, так и в государственном секторе удалось расширить перечень потенциальных участников налогового мониторинга путем изменения соответствующих критериев [6].

Что касается специального налогового режима для налогоплательщиков налога на профессиональный доход, то в целом с начала 2019 года число самозанятых увеличилось до 7 млн человек [166]. Только за 2021 год количество самозанятых выросло более чем в 2 раза (на начало года насчитывалось порядка 1,6 млн плательщиков налога на профессиональный доход [134]). Необходимо отметить, что в соответствии с разъяснениями Министерства финансов Российской Федерации зарегистрироваться в качестве самозанятого возможно уже с 14 лет [40]. Так по состоянию на 01.07.2021 в качестве самозанятых зарегистрировано порядка 77 тыс. несовершеннолетних граждан (1,1 %) [156].

За время действия указанного налогового режима самозанятыми зарегистрированы доходы на общую сумму 1,9 трлн р., что привело к уплате налога в размере 81 млрд р. [134]. При этом порядка 85 % зарегистрированных налогоплательщиков ранее не заявляли доходов от осуществления предпринимательской деятельности, а 40 % вовсе не имели официальных доходов за год до постановки на учет [131].

Еще одним ярким примером создания комфортной налоговой среды благодаря цифровой трансформации является предоставление налогоплательщикам возможности использовать механизм единого налогового

платежа (ЕНП), который позволяет перечислять обязательные платежи одним платежным поручением без уточнения вида платежа, срока его уплаты, принадлежности к бюджету бюджетной системы Российской Федерации, что значительно снижает риск совершения ошибки, а также образования задолженности. Налоговый орган самостоятельно на основе имеющейся информации производит зачет перечисленных средств в счет обязательств плательщика.

Механизм ЕНП для граждан был введен в 2019 году для уплаты имущественных налогов, а с 2020 года была добавлена возможность уплачивать таким образом и НДФЛ. Количество физических лиц, использующих указанный механизм, постепенно растет: за неполные 10 месяцев 2020 года свыше 110 тыс. граждан воспользовались возможностями единого налогового платежа, пополнив соответствующий счет на 2,7 млрд р., что более чем в пять раз превышает соответствующий показатель за весь 2019 год [142].

В настоящее время механизм ЕНП используется не только физическими лицами, но и индивидуальными предпринимателями и юридическими лицами [5]. Соответствующий проект был запущен в пилотном режиме с 1 июля по 31 декабря 2022 года. Особый порядок уплаты налога был доступен налогоплательщикам, которые в период с 1 по 30 апреля 2022 года подали соответствующее заявление в налоговый орган и провели совместную сверку расчетов, результаты которой не вызвали разногласий. В рамках этого порядка, в первую очередь сумма единого налогового платежа используется для погашения текущей задолженности, затем для оплаты предстоящих платежей с наиболее ранним сроком уплаты и, в случае их отсутствия, для погашения задолженности по пеням, процентам и штрафам.

Принятие таких изменений значительно сократило время оформления расчетных документов за счет упрощения процессы уплаты налогов, а также позволило предотвратить образование у налогоплательщиков задолженности по обязательным платежам. Кроме того, механизм ЕНП способствует более эффективному взаимодействию налогоплательщиков с налоговыми органами.

Вместе с тем в отличие от физических лиц мотивировать коммерческий сектор использовать ЕНП стало достаточно сложно, учитывая особенности указанной системы: для бизнеса изъятие из оборота денежных средств в целях досрочного исполнения налоговых обязательств крайне нежелательно, поскольку указанные денежные средства могли быть направлены, например, на расширение производства или инвестирование, что потенциально могло бы привести к увеличению прибыли, а в данном случае ЕНП является своего рода авансированием бюджета [108]. Сроки уплаты налогов и страховых взносов разнесены в течение всего отчетного периода, таким образом, уплачивать единый налоговый платеж надо в первый из всех имеющихся сроков.

Применение современных цифровых технологий позволяет налоговым органам значительно упростить и сделать прозрачным взаимодействие с налогоплательщиками [115].

Усилия по цифровой трансформации приводят к ощутимым результатам. По данным ФНС России, в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2022 году поступило 33,6 трлн р. (на 5,1 трлн р. или на 17,9 % больше, чем в 2021 году), в 2021 году поступило 28,5 трлн р. (на 7,5 трлн р. или на 35,8 % больше, чем в 2020 году), в 2020 году поступило 21,0 трлн р. (на 1,7 трлн р. или на 7,6 % меньше, чем в 2019 году, что связано с ограничениями, вызванными пандемией COVID-19), в 2019 году 22,7 трлн р. (на 1,4 трлн р. или на 6,6 % больше, чем в 2018 году), в 2018 году поступило 21,3 трлн р. (на 4,0 трлн р., или на 23,0 % больше, чем в 2017 году) [128]. Аналогичная динамика наблюдается в отношении поступлений в федеральный бюджет и в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации. Структура поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации за период с 2018 по 2022 г. представлена на рисунке 2.

Таких результатов удалось добиться именно благодаря синергетическому эффекту от внедрения современных цифровых технологий в налоговых органах и, как следствие, цифровой трансформации управленческих ресурсов ФНС России.

Таким образом, на сегодняшний день налоговые органы Российской Федерации в части подходов к организации деятельности все больше становятся

похожи на лидирующие цифровые платформы. Это стало возможным благодаря использованию «больших данных», акценту на взаимодействии с налогоплательщиками, повышению прозрачности деятельности, гибкости структуры, а также приобретению и развитию новых компетенций.

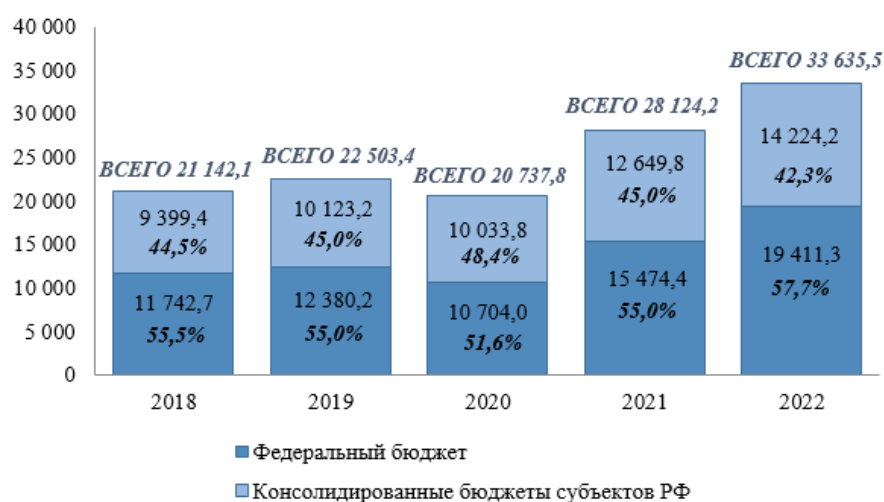


Рисунок 2 - Анализ поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации за период с 2018 по 2022 г., млрд р.

Источник: Составлено автором на основании статистических данных ФНС России [128].

При этом цифровая платформа налоговых органов должна стать удобной как для самих налоговых администраций, так и для налогоплательщиков. Так, при работе на базе цифровой адаптивной платформы, создаваемой налоговыми органами, отпадет необходимость в представлении налогоплательщиками документов налоговой и бухгалтерской отчетности, а налоговые органы смогут автоматически удерживать налоги даже непосредственно в момент транзакций.

Вместе с тем необходимо отметить, что, по мнению ряда экспертов, цифровизация налогового администрирования не только способствует созданию комфортной налоговой среды, но и становится одним из факторов налогового риска для предпринимателей [103]. Так, например, одной из ключевых задач налоговых органов в рамках цифровой трансформации становится обеспечение надежной защиты сведений и безопасности систем, применяемых в рамках налогового администрирования [94].

Кроме того, даже передовые разработки налоговых органов на сегодняшний

день нуждаются в доработке как с технической стороны, так и со стороны нормативно-правового регулирования. Даже приведенные достижения цифровой трансформации налоговых органов на сегодняшний день имеют ряд существенных недостатков, влияющих на использование налогоплательщиками указанных систем.

1) Представители малого бизнеса не могут стать участниками налогового мониторинга (по состоянию на 10.06.2023 число малых и микро-предприятий превышает количество средних предприятий на 6 271 тыс. единиц или более чем в 349 раз [144]). Разумеется, подключение к системе налогового мониторинга для этой категории налогоплательщиков за счет значительной стоимости необходимого программного обеспечения достаточно проблематично. Вместе с тем создание налоговыми органами механизма получения мотивированного мнения о конкретной жизненной ситуации налогоплательщика (например, о совершении конкретной сделки) на основе анализа представленных материалов (документов, информации) с использованием современных цифровых технологий, в том числе технологий искусственного интеллекта, позволит налогоплательщикам избежать ошибок при исчислении обязательных платежей, повысит их финансовую грамотность, а также позволит налоговым органам анализировать вопросы, представляющие наибольшие трудности у налогоплательщиков, и своевременно реагировать на соответствующие вызовы.

2) По данным исследования, проведенного Национальным исследовательским университетом «Высшая школа экономики» (НИУ ВШЭ), в России в 2021 году насчитывается 8 млн самозанятых граждан или около 11 % от всего занятого населения (средняя оценка Росстата, НИУ ВШЭ, Всемирного банка, ОЭСР и РАНХиГС – 7,2 млн самозанятых) [138]. При этом, как указывалось ранее, в 2021 году число зарегистрированных самозанятых составляло лишь порядка 3,5 млн человек. Необходимо отметить, что количество самозанятых граждан, зафиксировавших свой статус и применяющих специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход», согласно статистическим данным ФНС России, по состоянию на 31.05.2023 составляет 7,6

млн человек или 95 % от рассчитанного в 2021 году НИУ ВШЭ показателя. Учитывая изложенное, на сегодняшний день налоговым органам необходимо предпринять дополнительные меры по стимулированию регистрации граждан в качестве самозанятых, в том числе с учетом возможностей современных цифровых технологий.

3) При недостатке средств на специальном едином налоговом счете возникшая сумма задолженности распределяется пропорционально всем имеющимся у налогоплательщика обязательным платежам. Таким образом, у хозяйствующего субъекта образуется недоимка по всем налогам, сборам и страховым взносам, плательщиком которых он является.

Внедрение современных цифровых технологий в налоговое администрирование имеет значительные преимущества, несмотря на некоторые сложности и риски. Оно позволяет повысить качество и эффективность процесса администрирования налогов, делая его более понятным и удобным для налогоплательщиков [92].

Использование современных цифровых технологий позволяет налоговым органам улучшать свою деятельность в различных направлениях. Во-первых, это повышает эффективность налогового контроля, что способствует более точному и справедливому исполнению налоговых обязательств. Во-вторых, цифровые технологии улучшают взаимодействие между налоговыми органами и налогоплательщиками, облегчая процесс обмена информацией и упрощая процедуры подачи налоговой отчетности. В-третьих, благодаря использованию современных технологий налоговые органы могут эффективно обмениваться информацией с другими министерствами и ведомствами, что способствует более эффективному пресечению схем уклонения от уплаты налогов. Кроме того, цифровые инновации способствуют развитию международного сотрудничества в сфере налогового администрирования.

Цифровая трансформация управленческих ресурсов налоговых органов в перспективе способна привести к улучшению качества бюджетного планирования, стабильности поступлений обязательных платежей в бюджетную

систему, несмотря на влияние внешних факторов, а также повышению прозрачности экономики и формированию комфортной налоговой среды [104].

Вместе с тем необходимо отметить, что, несмотря на постоянно совершенствующиеся подходы ФНС России к налоговому администрированию, значительно отстает его аналитическая составляющая.

На сегодняшний день в стратегических документах, утвержденных ФНС России, значительное внимание отводится вопросам обеспечения соблюдения законодательства о налогах и сборах, создания комфортных условий для исполнения налогоплательщиками налоговых обязанностей, а также снижения административной нагрузки и развития открытого диалога с бизнесом и обществом, в том числе в рамках реализации следующих мероприятий [35]:

- совершенствование аналитических инструментов налогового контроля;
- повышение эффективности межведомственного взаимодействия;
- переход к новой системе функционирования контрольно-кассовой техники, обеспечивающей передачу налоговым органам данных о расчетах в режиме онлайн;
- повышение качества доказательственной базы по принятым решениям налоговых органов;
- формирование единой методологической позиции налоговых органов в рамках устранения противоречий и прецедентов двойного толкования действующего налогового законодательства;
- методологическое сопровождение интерактивных сервисов ФНС России, обеспечивающих предоставление услуг налогоплательщикам;
- иные мероприятия.

Вместе с тем на текущем уровне автоматизации налогового администрирования отсутствует важный аспект – многофункциональная аналитическая составляющая, которая должна охватывать все разработанные и внедренные программные продукты. Это необходимо для улучшения качества налогового контроля и сокращения времени, затрачиваемого на проведение соответствующих мероприятий [79].

Несмотря на то, что на сегодняшний день программное обеспечение налоговых органов представляет собой в большей части единую цифровую платформу, технологические процессы зачастую разрознены и обособлены друг от друга. Во многом это объясняется тем, что внедрение и функционирование каждого технологического процесса разделено на зоны ответственности структурных подразделений ФНС России в зависимости от их компетенции: при разработке (доработке) и внедрении в эксплуатацию программного продукта каждое структурное подразделение отвечает лишь за функционирование конкретного технологического блока или за достоверность конкретных сведений.

Кроме того, даже в рамках конкретного технологического процесса или группы технологических процессов не реализован аналитический сегмент, позволяющий располагать наиболее актуальной статистической информацией, отражающей работу налогового автомата в режиме реального времени. Такая ситуация приводит к тому, что в целях проведения статистического анализа сотрудникам налоговых органов необходимо вручную собирать соответствующие сведения или обращаться к разработчикам программных продуктов в целях получения технических показателей, характеризующих результаты работы конкретного технологического процесса.

Таким образом, по результатам анализа современного состояния автоматизации функций налоговых органов установлено, что в настоящее время ФНС России проведена значительная работа по разработке и внедрению автоматизированных информационных систем, позволяющих значительную часть функционала выполнять за счет возможностей налогового автомата, но при этом не реализован многофункциональный аналитический инструмент, аккумулирующий в себе сведения, содержащиеся в разрозненных технологических процессах, находящихся в зоне ответственности различных подразделений ФНС России.

Необходимо отметить, что сложившаяся ситуация значительно сказывается не только на качестве и эффективности осуществления мероприятий налогового контроля, но и на взаимодействии с налогоплательщиками. Так, например, это

приводит к ситуации, когда налогоплательщики получают большое количество требований без учета сотрудниками налоговых органов информации, которая содержится в информационных ресурсах налоговых органов. В рамках таких требований могут запрашиваться данные о показателях налоговой нагрузки, учетной политике, используемом режиме налогообложения. Зачастую сотрудники налоговых органов не проводят качественный анализ имеющихся в информационных ресурсах сведений до направления требования налогоплательщику, поскольку они хранятся в разрозненных технологических процессах или программных продуктах, права доступа к которым ограничены в зависимости от сферы деятельности (принадлежности к конкретному структурному подразделению налогового органа), а также компетенции и полномочий сотрудника. Это приводит к неэффективному использованию ресурсов как налоговых органов, так и налогоплательщиков.

Учитывая изложенное, приоритетным направлением развития институционализации методов налогового администрирования должно стать совершенствование информационной системы налоговых органов для уменьшения влияния человеческого фактора на проведение качественного анализа имеющихся в распоряжении налоговых органов сведений.

2.2 Определение взаимосвязи направлений цифровизации с процессами институциональных преобразований контрольно-надзорной деятельности налоговых органов

Современные подходы к налоговому администрированию доказали свою эффективность в улучшении контрольно-аналитической работы налоговых органов, которая основана на анализе результатов обработки данных, связанных с деятельностью налогоплательщика, и позволяют увеличить суммы добровольно уточненных налогоплательщиками налоговых обязательств без проведения выездных налоговых проверок. Такой подход способствует более эффективной

работе налоговых органов и улучшению качества налогового администрирования в целом. Так, например, за девять месяцев 2018 года без проведения налоговых проверок дополнительно поступило в бюджет 56 млрд р. с ростом почти на 27 %, за девять месяцев 2019 года в бюджет без проведения налоговых проверок дополнительно поступило 90 млрд р., что в 1,6 раза больше чем за аналогичный период 2018 года [154], за девять месяцев 2020 года в бюджет без проведения налоговых проверок дополнительно поступило 30,7 млрд р. (снижение связано с ограничительными мерами в период распространения новой коронавирусной инфекции (COVID-19) [137], при этом за 9 месяцев 2021 года в бюджет без проведения налоговых проверок дополнительно поступило 125 млрд р., что в 1,4 раза превышает допандемийные показатели. Динамика поступлений по результатам добровольного уточнения налогоплательщиками своих налоговых обязательств за период с 2016 по 2022 г. представлена на рисунке 3.

Согласно статистическим данным ФНС России, с момента внедрения риск-ориентированного подхода наблюдается значительный рост добровольно уточненных налогоплательщиками сумм налоговых обязательств. Так, по итогам 2022 года сумма поступлений в результате добровольного уточнения налоговых обязательств превышает аналогичный показатель 2016 года больше, чем в 4 раза.



Рисунок 3 - Доля поступлений в результате добровольного уточнения налоговых обязательств в общей сумме поступлений по результатам контрольно-аналитической работы налоговых органов за период с 2016 по 2022 г., %

Источник: составлено автором на основании статистических данных ФНС России [128].

В настоящее время выездные налоговые проверки проводятся только в случае обнаружения серьезных налоговых рисков у налогоплательщика, если предпринятые налоговыми органами меры по убеждению налогоплательщика добровольно уточнить свои налоговые обязательства не привели к положительному результату. На рисунке 4 представлена динамика проведения налоговыми органами выездных налоговых проверок за последние 7 лет.

Согласно статистическим данным ФНС России, за последние 7 лет количество выездных налоговых проверок сократилось более чем в 3 раза. При этом рост количества выездных налоговых проверок обусловлен завершением проверок, назначенных в предыдущих периодах, в том числе приостановленных в связи с ограничительными мерами в период распространения новой коронавирусной инфекции (COVID-19). На сегодняшний день выездными проверками охвачено всего 2 налогоплательщика из 1 тыс., применяющих общую систему налогообложения, и 1 налогоплательщик из 4 тыс., применяющих специальные налоговые режимы [149].



Рисунок 4 - Анализ динамики проведения налоговыми органами выездных налоговых проверок за период с 2016 по 2022 г., ед.

Источник: составлено автором на основании статистических данных ФНС России [128].

Кроме того, внедрение современных цифровых технологий позволило ФНС России реализовать отраслевые проекты, направленные на пресечение схем

необоснованной налоговой оптимизации. Так, налоговыми органами уже на протяжении нескольких лет реализуются отраслевые проекты, целью которых является создание прозрачной среды путем выявления налоговых рисков, характерных для конкретной отрасли, разъяснения налогоплательщикам способов их устранения и побуждения к добровольному отказу от схем уклонения от налогообложения.

На сегодняшний день можно выделить несколько крупных отраслевых проектов ФНС России (в том числе «обеление» рынка сельскохозяйственной продукции, «обеление» рынка грузоперевозок и др.), а также пилотные проекты, запущенные в настоящее время только в отдельных регионах страны, например, в лесной, строительной, рыбной отраслях и др.

Основная цель реализации ФНС России указанных отраслевых проектов заключается в информировании участников рынка о недопустимости получения прибыли и конкурентного преимущества за счет неполной уплаты налоговых платежей в бюджет [149].

Необходимо отметить, что в целях обеспечения прозрачности соответствующих отраслей ФНС России предоставляет участникам соответствующих хартий данные, не составляющие в соответствии с положениями статьи 102 Налогового кодекса Российской Федерации налоговую тайну (например, сведения о налоговой нагрузке, о сумме выручки и др.) [1].

Таким образом, в долгосрочной перспективе ФНС России планирует сформировать такую среду взаимодействия с налогоплательщиками, где нежелание компании раскрывать те или иные сведения будет восприниматься рынком как сигнал о ее возможной недобросовестности.

Вникая в структуру отраслевого рынка налоговые органы проводят сегментацию налогоплательщиков по группам и определенным экономическим показателям в целях выявления налоговых разрывов, а также причин их образования путём идентификации конкретных схем незаконной оптимизации налоговых обязательств. Таким образом, в поле зрения ФНС России находится не конкретный налогоплательщик, а отрасль целиком, что позволяет установить

специфику ведения деятельности в отрасли, в том числе путем выявления основных игроков, определения схем поставок, структуры типовых расходов и др.

Благодаря внедрению отраслевого подхода в рамках осуществления налогового администрирования налоговые органы определили новый приоритет контрольно-аналитической работы: создание «волнового эффекта» благодаря работе с основными игроками рынка, следствием чего неизбежно становится увеличение эффективности налогообложения отрасли в целом [163].

Необходимо отметить, что реализация такой концепции на практике показала свою эффективность. Так, например, в 2021 году за время проведения отраслевого проекта по контролю кассовой дисциплины на розничных рынках количество зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей или юридических лиц и осуществляющих деятельность на территории рынков налогоплательщиков возросло более чем на 21 % (с 121 тыс. до 147 тыс. налогоплательщиков), более чем в 2 раза увеличилось количество зарегистрированной на рынках контрольно-кассовой техники (с 80 тыс. до 164 тыс. единиц), а также в 2,3 раза возросла ежемесячная выручка (с 15 млрд р. до 35,3 млрд р.) [183]. При этом такого результата удалось добиться в большей части благодаря проведению разъяснительной работы, выездные налоговые проверки были проведены в отношении менее чем 14 % налогоплательщиков. За время проведения отраслевого проекта «Общественное питание» в 2021 году среднемесячная выручка налогоплательщиков в соответствующей сфере выросла в 1,5 раза (с 1,4 млн р. до 2,1 млн р.) [133].

При организации контрольных мероприятий налоговые органы придерживаются риск-ориентированного подхода, направленного на максимальное сокращение избыточных проверок, отказ от проверок добросовестных субъектов, усиление контроля в отношении лиц, чья деятельность является высокорискованной. Таким образом, проверка является гарантированным следствием невыполнения закона [184].

Развитие цифровых технологий существенно изменило работу налоговых органов, позволяя им «незаметно» осуществлять налоговое администрирование

как для отдельных более крупных налогоплательщиков (налоговый мониторинг), так и для целых сегментов рынка (отраслевые проекты).

Вместе с тем необходимо отметить, что на сегодняшний день при проведении налоговыми органами контрольно-аналитической работы внимание выявлению методологических нарушений законодательства о налогах и сборах зачастую не уделяется вовсе. Во многом такая ситуация связана с установленными показателями эффективности деятельности территориальных налоговых органов (отсутствуют показатели, характеризующие эффективность проводимой методологической работы), а также отсутствием соответствующего многофункционального аналитического инструмента.

Так, например, несмотря на возможность проведения в рамках реализации отраслевых проектов расширенного анализа деятельности налогоплательщиков на предмет выявления методологических нарушений при исчислении налоговых платежей (за счет значительной выборки налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в одной и той же отрасли, можно определить ключевые особенности ведения деятельности, в том числе структуру расходов, схемы поставок и реализации товаров, работ и услуг и др., что позволит выявить типовые нарушения законодательства), налоговые органы благодаря применению современных цифровых технологий сопоставляют сумму продаж, полученную налогоплательщиком, с показателями налоговой отчетности, на основании чего делают вывод о факте возможного правонарушения [184].

На сегодняшний день налоговыми органами доступны различные инструменты для осуществления более эффективного контроля за уплатой обязательных налоговых платежей в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации. Одним из таких инструментов является АСК «НДС-2». Также существуют специальные внутренние сервисы, такие как ПИК «ВНП отбор», ПИК «Однодневка», ПИК «Анализ банковской выписки», ИАС «КБ» и другие. Несмотря на их эффективность, в том числе в рамках сокращения количества хозяйствующих субъектов с признаками фирм-однодневок, такой подход применяется налоговыми органами с 2013 года. За это время налогоплательщики

смогли адаптироваться и изменить свою финансово-хозяйственную деятельность. Они отказались от использования фирм-однодневок и перешли на более сложные схемы уклонения от налогообложения, которые часто не обнаруживаются налоговыми органами, учитывая современный подход к автоматизации деятельности.

Чтобы продемонстрировать необходимость изменения основного курса цифровизации деятельности налоговых органов с «сервисной» составляющей на повышение качества и эффективности проведения налогового контроля, в том числе в рамках осуществления контрольно-аналитической работы, были проанализированы налогоплательщики, осуществляющие добычу общераспространённых полезных ископаемых на территории Московской области.

В данном случае был проведен анализ ведения финансово-хозяйственной деятельности именно налогоплательщиков налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) в целях иллюстрации применения налогоплательщиками сложных методологических схем уклонения от налогообложения, несмотря на кажущуюся простоту исчисления указанного налога. Кроме того, выбор указанного направления обусловлен бюджетным распределением поступлений по налогу на добычу полезных ископаемых в части общераспространенных полезных ископаемых (налоговый доход консолидированного бюджета субъекта Российской Федерации), а также возможностью регулирования деятельности таких хозяйствующих субъектов на региональном уровне.

С 2018 года на территории Московской области зарегистрировано порядка 100 налогоплательщиков, осуществляющих добычу общераспространённых полезных ископаемых на основании действующих лицензий на пользование недрами.

Финансово-хозяйственная деятельность соответствующих хозяйствующих субъектов была проанализирована на предмет проверки правильности исчисления налога на добычу полезных ископаемых, налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость. Таким образом, контрольно-аналитическая работа в

отношении налогоплательщиков, осуществляющих добычу общераспространенных полезных ископаемых на территории Московской области, осуществлялась по следующим направлениям.

1) С целью оценки правильности определения налогооблагаемой базы по налогу на добычу полезных ископаемых осуществлялась проверка:

а) Правильности определения цены реализации добытого полезного ископаемого (ДПИ) при определении стоимости единицы добытого полезного ископаемого исходя из цен реализации.

Для этого анализировались договоры по реализации добытого полезного ископаемого, а также устанавливались объемы, выручка и цены реализуемой продукции в разрезе контрагентов.

б) Правильности учета расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации, при расчете стоимости единицы добытого полезного ископаемого.

Для этого анализировались транспортные расходы организации, уменьшающие цену реализации при расчете стоимости единицы добытого полезного ископаемого. В случае осуществления транспортировки подрядчиками, проводилась работа по установлению факта отнесения указанной транспортировки к перевозке полезного ископаемого. Если транспортировка осуществлялась силами рассматриваемого налогоплательщика, то анализировалась методика расчета транспортных расходов, в том числе в целях установления правомерности уменьшения цены реализации, при расчете стоимости единицы добытого полезного ископаемого.

в) Наличия и правильности применения коэффициента разрыхления при определении объема добытого полезного ископаемого.

г) Правильности определения и учета фактических потерь при определении объема добытого полезного ископаемого, которые не должны превышать установленных технической документацией налогоплательщика нормативов потерь.

д) Правильности формирования себестоимости добычи полезных ископаемых при определении стоимости единицы добытого полезного

ископаемого исходя из расчетной стоимости добытого полезного ископаемого.

Для этого анализировался технологический процесс добычи полезных ископаемых (от вскрышных работ до реализации полезных ископаемых), а также структура расходов, связанных с добычей, производством и реализацией, на предмет выявления затрат, которые напрямую связаны с добычей полезных ископаемых, но не учтены при расчете стоимости единицы добытого полезного ископаемого. Кроме того, проверялась правильность применения способа оценки стоимости добытых полезных ископаемых, поскольку в случае реализации добытого полезного ископаемого не может быть применен подпункт 3 пункта 1 статьи 340 Налогового кодекса Российской Федерации (определение стоимости единицы добытого полезного ископаемого исходя из расчетной стоимости) [1].

е) Соответствия объемов добытых полезных ископаемых по данным, отраженным в декларациях по налогу на добычу полезных ископаемых, с информацией, отраженной в статистической отчетности по форме № 5-ГР «Сведения о состоянии и изменении запасов твердых полезных ископаемых» с применением коэффициента разрыхления.

2) В части проверки правильности формирования расходной части по налогу на прибыль организаций и налогового вычета по налогу на добавленную стоимость проводились следующие мероприятия:

а) Изучена структура расходов по налогу на прибыль организаций и систематизирована в разрезе видов затрат.

б) Изучена структура налогового вычета по налогу на добавленную стоимость и систематизирована в разрезе видов затрат.

в) Проведена работа по выявлению контрагентов налогоплательщика, имеющих признаки высокого налогового риска в соответствии с критериями, установленными Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ [27].

Также в целях определения особенностей осуществления финансово-хозяйственной деятельности по добыче общераспространенных полезных ископаемых был проведен анализ технологического процесса добычи полезных ископаемых, в рамках которого определены три основных направления

построения данного процесса:

- осуществление добычи полезных ископаемых с дальнейшей переработкой (дробление, мойка, сеяние) и реализацией уже переработанной готовой продукции;

- осуществление добычи полезных ископаемых с последующей реализацией непереработанных добытых полезных ископаемых;

- осуществление добычи полезных ископаемых для собственного производства (потребления).

Схема технологического процесса добычи полезных ископаемых представлена на рисунке 5.



Рисунок 5 - Схема технологического процесса добычи полезных ископаемых
Источник: составлено автором.

По результатам всестороннего анализа особенностей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, осуществляющих деятельность по добыче общераспространенных полезных ископаемых на территории Московской области, были выявлены следующие типовые нарушения:

- 1) неприменение налогоплательщиками коэффициента разрыхления при определении налоговой базы;

2) неправомерное уменьшение выручки от реализации добытого полезного ископаемого на расходы налогоплательщика, связанные с транспортировкой добытого полезного ископаемого;

3) неправомерное применение налогоплательщиком способа определения стоимости единицы добытого полезного ископаемого в соответствии со статьей 339 Налогового кодекса Российской Федерации [1];

4) осуществление налогоплательщиком финансово-хозяйственных операций с контрагентами, обладающими признаками «сомнительных». При этом взаимодействие с указанными налогоплательщиками наблюдается не только в части операций, формирующих расходную часть, но также и в части операций, формирующих доходную часть, например, реализация добытого полезного ископаемого «сомнительному» хозяйственному субъекту;

5) получение необоснованной налоговой выгоды путем занижения стоимости единицы добытого полезного ископаемого при реализации лицу, обладающему признаком взаимозависимости, аффилированности и (или) финансовой подконтрольности, а также путем заключения договоров подряда с хозяйствующими субъектами, у которых фактически отсутствует возможность выполнения работ по добыче, переработке и транспортировке полезных ископаемых собственными силами.

Кроме того, благодаря проведению всестороннего анализа отрасли по добыче общераспространенных полезных ископаемых, а также особенностей осуществления деятельности конкретных налогоплательщиков, установлено следующее отраслевое методологическое нарушение: определение налогоплательщиком стоимости единицы добытого полезного ископаемого исходя из полезных ископаемых, не отвечающих требованиям установленных стандартов (не прошедших первичную обработку), что противоречит нормам действующего законодательства Российской Федерации.

Схематично механизм получения необоснованной налоговой выгоды указанным способом представлен на рисунке 6.

У ряда налогоплательщиков процесс добычи полезного ископаемого

происходит по следующей технологической цепочке. На добычном участке из грунтовой массы при помощи ковшового погрузчика добывают сырье в виде песчано-гравийной смеси (ПГС) или карбонатных пород (известняка) и грузят на автотранспорт или ленточный конвейер. Далее указанная смесь попадает на технологическое оборудование, где проходит дробильно-сортировочный цикл (промывка, дробление, измельчение, сортировка). По окончании дробления и сортировки образуются песок, гравий и щебень, которые в дальнейшем реализуются покупателям. Как правило, указанный технологический процесс производится в границах горного отвода. Таким образом, процесс по добыче полезных ископаемых, начиная с изъятия сырья из недр и заканчивая отгрузкой полезных ископаемых на склад или покупателям, представляет собой неразрывный технологический процесс, который в данном случае направлен на получение песка, гравия и щебня.

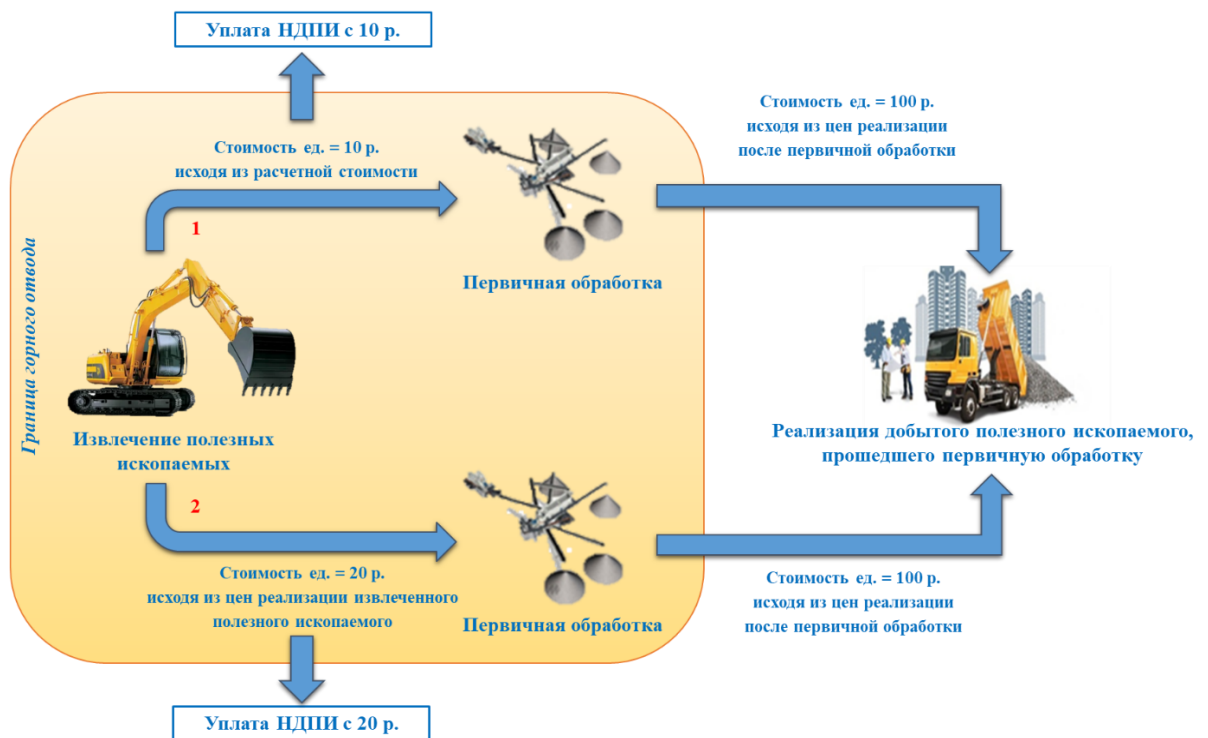


Рисунок 6 - Схема необоснованного определения стоимости единицы добытого полезного ископаемого исходя из полезных ископаемых, не отвечающих требованиям установленных стандартов (не прошедших первичную обработку)

Источник: составлено автором.

Анализ технических проектов разработки месторождений показывает, что

налогоплательщики при определении характеристики добываемого полезного ископаемого ссылаются на утвержденные стандарты песка для строительных работ, а также щебня и гравия.

Вместе с тем налогоплательщики при определении вида полезного ископаемого в целях исчисления НДС, ссылаясь на положения лицензий (лицензия выдана на проведение работ на месторождении ПГС или карбонатных пород), а также проведение операций по обогащению (например, извлечение глинистых примесей путем промывки), определяют полезное ископаемое, как ПГС или карбонатные породы. Поскольку реализация ПГС или карбонатных пород не осуществляется, налогоплательщик определяет налоговую базу исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых в соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 340 Налогового кодекса Российской Федерации [1].

Вместе с тем такая схема построения бизнеса направлена исключительно на минимизацию НДС путем уменьшения налоговой базы с учетом следующих факторов.

1) Налоговым законодательством установлен следующий порядок исчисления НДС.

Согласно положениями Налогового кодекса Российской Федерации, в целях налогообложения полезными ископаемыми являются добытые полезные ископаемые. При этом полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр минеральном сырье, первая по своему качеству соответствующая установленным стандартам [1].

Необходимо отметить, что в соответствии с положениями налогового законодательства полезным ископаемым признается продукция, являющаяся результатом разработки месторождения, получаемая из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий, являющихся специальными видами добычных работ, а также перерабатывающих технологий, отнесенных в соответствии с лицензией на пользование недрами к специальным видам добычных работ.

При определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого учитывается полезное ископаемое, в отношении которого завершен комплекс технологических операций по добыче (извлечению) полезного ископаемого из недр. При этом комплекс таких технологических операций отражен в технической документации по разработке месторождения полезного ископаемого.

Налоговая база по налогу на добычу полезных ископаемых для общераспространенных полезных ископаемых определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого как стоимость добытых полезных ископаемых.

2) Требования к порядку определения геолого-маркшейдерских и горнотехнических исходных данных для расчетов платежей при пользовании недрами приведены в методических указаниях по контролю за технической обоснованностью расчетов платежей при пользовании недрами, утвержденных постановлением Госгортехнадзора России от 10.12.1998 № 76, которое, несмотря на то, что было принято в 1998 году, на сегодняшний день является действующим [36].

В соответствии с указанными Методическими указаниями под добытыми полезными ископаемыми понимаются твердые полезные ископаемые, вывезенные из карьера на открытых горных работах и прошедшие первичную обработку.

Под первичной обработкой твердых полезных ископаемых понимаются технологические операции по доведению до требуемого стандартами и техническими условиями качества, предусмотренные проектом ведения работ по добыче полезных ископаемых и осуществляемые, как правило, в границах горного отвода, включая селективную выемку, усреднение, породовыборку, дробление негабаритов, производство кондиционных блоков, сортировку и доставку до склада готовой продукции или на перерабатывающие производства (обоганительные или брикетные фабрики, дробильно-сортировочные комплексы, химические или металлургические заводы и др.).

Таким образом, в случае если техническим проектом предусмотрен

стандарт качества добытого полезного ископаемого, то первичной обработкой будут признаны технологические операции по доведению до установленного стандарта, в том числе усреднение, дробление негабаритов, сортировка.

3) Процесс производства добычи полезных ископаемых, а также виды оборудования, задействованного при добыче полезных ископаемых, установлены в Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности, который входит в состав Национальной системы стандартизации Российской Федерации (ОКВЭД 2) [23]. ОКВЭД 2 используется, в том числе при решении задачи, связанной с обеспечением потребностей органов государственной власти и управления в информации о видах экономической деятельности при решении аналитических задач.

Согласно ОКВЭД 2, раздел В «Добыча полезных ископаемых» включает в себя добычу полезных ископаемых, встречающихся в природе в виде твердых пород. Добыча может осуществляться различными методами, такими как подземная или открытая разработка месторождений, бурение скважин, разработка морского дна и др.

Раздел В также включает дополнительные виды деятельности с целью подготовки сырья к реализации: дробление, измельчение, очистка, просушка, сортировка. Перечисленные виды работ обычно выполняются хозяйствующими субъектами, которые сами занимаются добычей полезных ископаемых и/или расположены в районе добычи полезных ископаемых. Добыча полезных ископаемых классифицируется в группировках по виду основного добываемого минерального сырья.

В соответствии с классом 8 ОКВЭД 2 группировка процесса производства (технология) включает добычу ископаемых из карьеров. Получаемые продукты используются главным образом в строительстве (например, песок, камень и т.п.), в производстве строительных материалов (например, глины, гипса и т.п.), в производстве химикатов и т.п. Эта группировка не включает процессы обработки (кроме дробления, измельчения, обогащения, сушки, сортировки и смешивания) добываемых полезных ископаемых.

В соответствии с подклассом 8.11 ОКВЭД 2 группировка процесса производства включает «Добычу декоративного и строительного камня, известняка, гипса, мела и сланцев». Эта группировка включает, в том числе добычу, дробление и измельчение известняка.

В соответствии с подклассом 8.12 ОКВЭД 2 группировка процесса производства включает «Разработку гравийных и песчаных карьеров, добычу глины и каолина». Эта группировка включает, в том числе добычу и промывку гравия и песка для промышленности и строительства, дробление и измельчение гравия, карьерную разработку песка.

В классе 28 ОКВЭД 2 содержится информация о машинах и оборудовании, не включенных в другие группировки. Подкласс 28.92 ОКВЭД 2 включает в себя информацию об оборудовании для добычи полезных ископаемых подземным и открытым способами и строительства. В указанный перечень, в том числе включены:

- 28.92.40.110 Машины для сортировки, грохочения, сепарации или промывки грунта, камня, руды и прочих минеральных веществ;

- 28.92.40.120 Машины для дробления грунта, камня, руды и прочих минеральных веществ.

Необходимо отметить, что в ОКВЭД 2 предусмотрен специальный раздел С «Обрабатывающее производство», который включает в себя физическую и/или химическую обработку материалов, веществ или компонентов с целью их преобразования в новые продукты. Границы обрабатывающего производства с другими разделами данного классификатора могут не иметь четкой однозначной спецификации. Как правило, обрабатывающие производства включают переработку материалов для производства новой продукции.

Таким образом, существуют виды деятельности, включенные в процесс переработки, которые отражены в других разделах классификатора, т.е. они не классифицируются как обрабатывающие производства, в том числе, обогащение руды и прочих минералов, классифицированное в разделе В «Добыча полезных ископаемых».

Процесс производства при добыче камня и песка включает в себя следующие операции: добычу, промывку, дробление, измельчение, сушку, сортировку и смешивание и не включает процессы обрабатывающего производства (как например при производстве кирпича из добытой глины). При этом в процессе производства добычи полезных ископаемых, в том числе используются машины для сортировки, грохочения, дробления сепарации или промывки.

4) Виды продукции, получаемые при добыче полезных ископаемых, установлены в Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности, продукции и услуг (ОКДП 2) ОК 004-93 [23].

В классе 8 ОКПД 2 содержится информация о «Продукции горнодобывающих производств прочей». Подкласс 8.1 ОКПД 2 включает в себя продукцию «Камень, песок и глина».

Подкласс 8.12 ОКПД 2, включает в себя следующую продукцию «Гравий, песок, глины и каолин». В подклассе 8.12.01 «Гравий и песок», в том числе, отражены следующие виды продукции:

08.12.11 – пески природные;

08.12.11.130 – пески строительные. Эта группировка включает: супеси (пески глинистые), пески каолиновые, пески полевошпатовых пород;

08.12.11.190 - пески природные, не включенные в другие группировки;

08.12.12.130 – гравий;

08.12.12.140 – щебень;

08.12.12.160 – смеси песчано-гравийные.

Таким образом, в процессе осуществления горнодобывающего производства, в том числе получают следующие виды продукции: песок природный, песок строительный, гравий, щебень, смеси песчано-гравийные, при этом процесс получения указанных продуктов не является обрабатывающим производством.

5) Стандарт качества произведенной продукции определяется Федеральным законом от 29.06.2015 № 162 «О стандартизации в Российской Федерации» (далее

– Закон о стандартизации) [3].

В соответствии с приказом Минпромторга России от 27.05.2016 № 1716 при регистрации документов по стандартизации в Фонде стандартов им присваивают следующие обозначения индекс «ГОСТ Р», регистрационный номер и год утверждения [24].

Как следует из пунктов 2 и 3 статьи 21 Закона о стандартизации, стандарты организаций и технические условия (ТУ) разрабатываются с учетом соответствующих документов национальной системы стандартизации.

В силу пункта 3 статьи 26 Закона о стандартизации применение национального стандарта является обязательным в случае публичного заявления, в том числе в эксплуатационной или иной документации, о соответствии продукции национальному стандарту.

Так, в частности, Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 12.02.2019 № Ф06-42302/2018 определило, что технические условия, утвержденные стандарты и технические регламенты — это основные нормативные документы, на основании которых производится продукция на территории России [65].

Таким образом, соблюдение стандарта качества, установленного в техническом проекте разработки и рекультивации карьеров, для налогоплательщика, заявившего о соответствии продукции национальному стандарту в эксплуатационной или иной документации, является обязательным.

б) Правовая позиция о том, что является полезным ископаемым доведена в нормативно правовых актах, отраженных в таблице 1.

Таблица 1 - Анализ судебной практики по вопросу определения вида полезного ископаемого в целях исчисления налога на добычу полезных ископаемых

Правовая позиция	Нормативный правовой акт
1 Не признается по общему правилу полезным ископаемым продукция, в отношении которой были осуществлены предусмотренные соответствующими стандартами технологические операции, не являющиеся операциями по добыче (извлечению)	Постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 18.12.2007 № 64 [56]

Правовая позиция	Нормативный правовой акт
<p>полезного ископаемого из минерального сырья. Вместе с тем в ряде случаев добытым полезным ископаемым для целей налогообложения признается продукция, полученная с применением таких перерабатывающих технологий, которые являются специальными видами добычных работ</p>	
<p>2 Для определения вида добытого полезного ископаемого следует руководствоваться стандартом качества, установленным в техническом проекте разработки и рекультивации карьеров</p>	<p>Определение Конституционного суда Российской Федерации от 01.03.2010 № 430-О-О [55]</p>
<p>3 Продукция не является полезным ископаемым в случае, если в процессе его добычи, происходит обогащение либо технологический передел в обрабатывающем производстве, вследствие чего были получены новые виды продукции с другими характеристиками и назначением к применению</p>	<p>Постановление Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 21.04.2009 № 16367/08 [58]</p>
<p>4 При разработке месторождения полезного ископаемого в соответствии с лицензией (разрешением) на добычу полезного ископаемого учитывается весь комплекс технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезного ископаемого</p>	<p>Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 25.02.2016 № Ф03-6218/2015 [64]</p>
<p>5 Определение налоговой базы по НДС должно производиться в целом по виду добытого полезного ископаемого без разделения на марки</p>	<p>Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 15.06.2017 № Ф01-1060/2017 (подтверждено Определением Верховного суда Российской Федерации от 13.10.2017 № 301-КГ17-14294) [59, 63]</p>
<p>6 Полезным ископаемым необходимо считать продукцию, которая в техническом проекте разработки данного месторождения определена как результат этой разработки и прошла все этапы, предусмотренные стандартом качества для этого полезного ископаемого. Добыча строительного камня в карьере и затем дробление, сортировка и отгрузка щебня являются продолжением технологического процесса добычи горных пород в карьере, что подтверждается Планами развития горных работ на карьере.</p>	<p>Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 05.02.2018 № Ф09-8341/17 (подтверждено Определением Верховного суда Российской Федерации от 30.05.2018 № 309-КГ18-5990) [60, 67]</p> <p>Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 24.09.2018 № А71-13514/2017 (подтверждено Определением Верховного суда Российской Федерации от 28.01.2019 № 309-КГ18-23753) [61, 68]</p>
<p>7 Заявленное сырье в лицензии не является объектом налогообложения, так как в соответствии с предусмотренным стандартом качества технического проекта карьера может требовать проведение первичной переработки для доведения до соответствующего качества.</p>	<p>Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 15.06.2017 № Ф01-1060/2017 (подтверждено Определением Верховного суда Российской Федерации от 13.10.2017 № 301-КГ17-14294) [59, 63]</p>

Правовая позиция	Нормативный правовой акт
До извлечения полезных ископаемых из недр данные полезные ископаемые не являются минеральным сырьем, в связи с чем соотносить их с требованиями стандартов безосновательно.	
8 Общераспространённым полезным ископаемым признается сырье, прошедшее первичную обработку, по которому завершился комплекс производственных процессов по доведению данного сырья до стандарта, отраженного в техническом проекте разработки соответствующего месторождения. Данные работы направлены на доведение минерального сырья до требуемого техническими условиями качества, а не направлены на получение нового вида продукции, с другими характеристиками и назначением к применению.	Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 08.07.2014 № Ф01-2245/14 [62]

Источник: Составлено автором

Поскольку существующая судебная практика в отношении ПГС и карбонатных пород крайне мала и неоднозначна, учитывая единый подход Налогового кодекса Российской Федерации к определению вида добытого полезного ископаемого, проведен анализ сложившейся судебной практики по указанному вопросу независимо от вида полезного ископаемого.

Исходя из вышеизложенного, налоговая база по НДС в данном случае должна определяться исходя из сложившихся за соответствующий налоговый период цен реализации (подпункт 2 пункта 1 статьи 340 Налогового кодекса Российской Федерации) песка, гравия и щебня конечным покупателям, учитывая следующие обстоятельства.

1) Техническими проектами проанализированных налогоплательщиков предусмотрены следующие стандарты ГОСТ 8736-2014 «Песок для строительных работ. Технические условия», ГОСТ 8267-93 «Щебень и гравий из плотных горных пород для строительных работ. Технические условия», ГОСТ 8268-74 «Гравий для строительных работ. Технические условия», ГОСТ 25607-83 «Смеси щебеночно-гравийно-песчаные для покрытий и оснований, автомобильных дорог и аэродромов. Технические условия», в связи с чем полезным ископаемым признается сырье, которое соответствует национальному стандарту,

установленному техническим проектом разработки карьера (Постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 18.12.2007 № 64, Постановление Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 22.01.2008 № 4822/07, Определение Конституционного суда Российской Федерации от 01.03.2010 № 430-О-О) [55, 56, 57].

2) В соответствии с Федеральным законом от 29.06.2015 № 162 соблюдение стандарта качества, установленного в техническом проекте разработки и рекультивации карьеров, для рассматриваемой группы налогоплательщиков является обязательным (Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 12.02.2019 № Ф06-42302/2018) [3, 65].

3) В силу пунктов 1, 2, и 4 статьи 338 Налогового кодекса Российской Федерации налоговая база по налогу на добычу полезных ископаемых определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого. Следовательно, при определении налоговой базы налогоплательщик должен руководствоваться техническим проектом разработки месторождения и определять полезное ископаемое в разрезе национальных стандартов, а именно в разрезе ПГС, песка, гравия и щебня [1].

4) В соответствии с ОКВЭД 2 и ОКДП 2 процесс производства при добыче камня, песка и глины включает в себя следующие операции: добычу, промывку, дробление, измельчение, обогащение, сушку, сортировку и смешивание [23]. При этом в процессе производства добычи полезных ископаемых используются машины для сортировки, грохочения, дробления сепарации или промывки. В процессе осуществления горнодобывающего производства установлены такие виды продукции, как песок природный, песок строительный, гравий. Следовательно, руководствуясь пунктом 7 статьи 339 Налогового кодекса Российской Федерации при расчете НДС учитывается полезное ископаемое, в отношении которого завершен комплекс технологических операций по добыче (извлечению) полезного ископаемого из недр, в данном случае это песок, гравий и щебень [1]. (Постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 18.12.2007 № 64, Постановление Госгортехнадзора России от

10.12.1998 № 76, Приказ Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст) [23, 36, 56].

5) Согласно ОКДП 2, добытые налогоплательщиком песок, гравий и щебень являются продукцией горнодобывающей промышленности и разработки карьеров (Приказ Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст) [23].

6) В ходе анализа особенностей осуществления налогоплательщиками деятельности по добыче полезных ископаемых не установлено процессов по обогащению либо технологическому переделу или иных технических операций, вследствие которых получены новые виды продукции с другими характеристиками и назначением к применению, свойственные обрабатываемому производству. (Постановление Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 21.04.2009 № 16367/08) [58].

7) По результатам проведенного анализа установлено, что в процессе добычи налогоплательщики производили все производственные процессы с целью получения полезного ископаемого, соответствующего утвержденным стандартам, отраженным в техническом проекте разработки данного месторождения (Постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 18.12.2007 № 64, Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 25.02.2016 № Ф03-6218/2015) [56, 64].

8) В процессе добычи общераспространённых полезных ископаемых налогоплательщики производили следующие операции: добычу, промывку, дробление, измельчение, обогащение, сортировку. В соответствии с судебной практикой данные процессы относятся к первичной переработке полезного ископаемого. (Определение Верховного суда Российской Федерации от 30.05.2018 № 309-КГ18-5990, Определение Верховного суда Российской Федерации от 28.01.2019 № 309-КГ18-23753, Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 19.11.2018 № Ф07-14059/2018) [60, 61, 66].

9) Сырье, находящееся на участке недр, заявленное в лицензии, не всегда является объектом налогообложения, так как в соответствии с предусмотренным стандартом качества технического проекта карьера может потребоваться проведение первичной переработки для доведения до соответствующего качества.

(Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 15.06.2017 № Ф01-1060/2017 (подтверждено Определением Верховного суда Российской Федерации от 13.10.2017 № 301-КГ17-14294) [59, 63].

10) По результатам анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика установлено, что работы на дробильно-сортировочном оборудовании проводились в границах горного отвода. Таким образом, при осуществлении добычи налогоплательщиком выполняется единый технологический процесс, в результате которого происходит получение полезных ископаемых, таких как ПГС, песок, гравий и щебень. Обогащения и иной переработки в результате осуществления первичной обработки не проводилось, следовательно, физико-химические свойства породы не изменяются.

Учитывая изложенное, в данном случае налогоплательщики неправомерно определяют стоимость единицы добытого полезного ископаемого расчетным способом, намеренно занижая налоговую базу по НДС, а, следовательно, и сумму налога к уплате. При этом необходимо отметить, что методологическая позиция должна формироваться отдельно в отношении каждого анализируемого налогоплательщика с учетом особенностей технической документации, а также фактических обстоятельств, выявленных налоговыми органами.

Лишь углубленный анализ отрасли по добыче общераспространенных полезных ископаемых на территории Московской области, в том числе анализ технической и проектной документации, положений лицензий и разрешений, отраслевых нормативных правовых актов, результатов финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, сложившейся судебной практики и др., позволил определить основные особенности осуществления финансово-хозяйственной деятельности соответствующих налогоплательщиков и выявить типовые методологические нарушения законодательства Российской Федерации.

Таким образом, внедрение отраслевого подхода в контрольно-аналитическую работу позволяет налоговым органам всесторонне изучить финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика с учетом особенностей сферы деятельности, что позволяет определять типовые схемы

осуществления деятельности и соответственно выявлять нарушения налогового законодательства, свойственные конкретной отрасли. Вместе с тем несмотря на значительные аналитические возможности внедренных налоговыми органами программных продуктов, выявить методологические нарушения налогового законодательства исключительно техническими средствами на сегодняшний день не представляется возможным.

Учитывая изложенное, по результатам анализа взаимосвязи между направлениями цифровизации и институциональными преобразованиями контрольно-надзорной деятельности налоговых органов, установлено, что необходимо пересмотреть концепцию реализации отраслевого подхода в проведении налоговыми органами контрольно-аналитической работы с учетом современных требований комплексной модернизации налоговой системы.

2.3 Анализ направлений цифровой трансформации методов взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами в рамках изменения подхода к государственному управлению

На сегодняшний день многие государства уделяют все больше внимания потребностям граждан и активно используют клиентский опыт при принятии решений. Российская Федерация не является исключением.

Современные научные исследования зачастую ограничиваются рассмотрением цифровой трансформации налоговых органов только с точки зрения их сервисной составляющей:

- в качестве приоритетного направления работы налоговых органов рассматривается быстрая и бесконтактная работа с добросовестными налогоплательщиками [104];

- разработка многозадачных сервисов по электронному взаимодействию с налогоплательщиками занимает ключевую роль среди показателей «цифровой зрелости» налоговых органов [84];

- развитие электронных сервисов позиционируется как определяющий фактор, влияющий на рейтинг налоговых органов [117].

Однако, для создания комфортной налоговой среды этого недостаточно. Необходимо применять комплексный подход при изучении влияния цифровизации экономики на трансформацию деятельности налоговых органов [101]. Цифровая трансформация налоговых органов — это не только разработка и внедрение новых технологий, но также и организационные изменения, появление новых компетенций, обновление инфраструктуры и др. [89].

Современная тенденция к применению клиентоцентричных подходов не только в коммерческом секторе, но и в государственном управлении в первую очередь связана со стремлением повысить эффективность деятельности.

В настоящее время в России на государственном уровне отсутствует официальное определение понятия «клиентоцентричность», хотя некоторые эксперты считают, что возможность кардинального совершенствования всех сфер общественной жизни, включая государственное управление, связана именно с этим понятием.

В современной научной литературе можно встретить два достаточно близких по значению термина: «клиентоориентированность» и «клиентоцентричность». Часто они используются как синонимы, но это не совсем верно [95]:

- под термином «клиентоориентированность» понимается активное стремление понять потребности клиента, выполнить его требования и превзойти его ожидания;

- под термином «клиентоцентричность» понимается модель построения деятельности и организационной структуры, которые обеспечивают предоставление услуг, наиболее адаптированных к каждому клиенту.

Таким образом, клиентоцентричность является более широким понятием, чем клиентоориентированность, поскольку включает в себя не только стремление удовлетворить клиента, но и создание условий, при которых каждый клиент получает персонализированное обслуживание. Клиентоцентричный подход

начинается с изучения потребностей и поведения клиента, и на основе проведенных исследований уже создаются продукты, услуги или сервисы. В рамках исследований используются аналитические и статистические методы, а также маркетинговые и социальные подходы.

Цифровизация государственного управления способствует не только предоставлению государственных услуг в цифровом формате, но и трансформации работы государственных органов, в том числе налоговых органов, в рамках реализации принципов клиентоцентричности.

На сегодняшний день удалось значительно улучшить эффективность взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, что стало возможным не только благодаря внедрению информационных технологий в процессы предоставления государственных услуг, но и за счет переосмысления подходов к государственному управлению в рамках перехода на реализацию принципов клиентоцентричности при принятии управленческих решений. Это способствует формированию более прозрачной, эффективной и справедливой налоговой системы, которая отвечает потребностям современного общества. На сегодняшний день в практике различных стран можно найти немало таких примеров [97].

1) Информирование налогоплательщиков посредством электронных каналов взаимодействия (направление SMS-рассылок, электронных писем и т.д.).

Например, налоговые органы Австралии применяют SMS-рассылки для информирования налогоплательщиков о возможностях цифровых налоговых сервисов, о наличии налоговой задолженности и о скором наступлении срока уплаты налога. Указанные рассылки принято считать в Австралии одним из факторов увеличения налоговых поступлений в бюджет.

В Норвегии с помощью рассылок электронных писем информируют налогоплательщиков о необходимости предоставления информации об иностранных активах с приложением методических рекомендаций о составлении и подаче соответствующих документов отчетности. В результате применения такого инструмента в Норвегии увеличился объем регистрируемых

налогоплательщиками иностранных активов.

Следует отметить, что наряду с вышеуказанными каналами взаимодействия налоговые органы не отказываются и от традиционных каналов связи (например, почтовой рассылки информационных сообщений). Необходимость объединения цифровых и традиционных каналов связи обусловлена тем, что не все налогоплательщики, например, в силу низкого уровня цифровой грамотности, могут взаимодействовать с налоговыми органами в цифровой среде.

2) Размещение в общественных местах мультимедийных стендов в целях информирования налогоплательщиков по вопросам в сфере налогообложения, в том числе о возможностях цифровых сервисов налоговых органов.

Указанный инструмент также широко применяется налоговыми органами Австралии, которые размещают информационные «всплывающие окна» (pop-up kiosks) и «витрины» (shopfronts) в общественных местах (в торговых центрах, на железнодорожных станциях и т.д.), содержащие ответы на интересующие налогоплательщиков вопросы и обучающие навыкам работы с цифровыми сервисами [199].

3) Внедрение цифровых сервисов для подачи отчетности со встроенными в алгоритм подсказками и автозаполнением полей.

Например, в Индии функционирует онлайн-платформа «e-Sahyog», которая создана для оперативного устранения выявленных налоговыми органами несоответствий в декларациях, отобранных для проверки, без необходимости посещения налогового органа. При получении налогоплательщиком электронного уведомления ему необходимо авторизоваться на соответствующем портале и отправить в электронном виде комментарии по возникшему вопросу.

В Канаде цифровой сервис подачи налоговой отчетности оборудован функцией автоматического заполнения налоговой декларации в части сведений, находящихся в распоряжении налоговых органов. Кроме того, для граждан, чье финансовое положение остается неизменным из года в год (например, при получении фиксированного дохода) разработан сервис «Заполнить мою декларацию» («Filemy Return»), который позволяет подать соответствующую

декларацию, ответив на ряд коротких вопросов через автоматизированную телефонную службу [200].

Такой подход позволяет избежать многочисленных ошибок, допускаемых налогоплательщиками при заполнении и подаче в налоговые органы документов отчетности.

4) Организация круглосуточной информационной поддержки налогоплательщиков посредством размещения виртуальных помощников или чат-ботов на официальных сайтах налоговых органов.

Так, например, в Австралии налоговые органы в 2016 году внедрили на официальном сайте виртуального помощника Алекса, который в круглосуточном режиме оказывает информационную поддержку налогоплательщикам в рамках телефонного разговора. С момента внедрения виртуальным помощником было проведено более 2,7 миллиона разговоров, по итогам 80 % которых ему удалось ответить на вопросы налогоплательщиков без привлечения сотрудников налоговых органов благодаря встроенному механизму самообучения и системе распознавания «разговорного языка». Таким образом, звонки переадресовываются сотруднику налоговых органов только в том случае, если виртуальный помощник по каким-то причинам не смог ответить на вопрос налогоплательщика.

Цифровая трансформация деятельности налоговых органов в Российской Федерации привела к тому, что они стали одними из передовых налоговых администраций в мире.

Благодаря внедрению современных цифровых технологий, уровень государственных услуг, предоставляемых ФНС России, значительно повысился. В настоящее время налогоплательщикам доступна налоговая информация через цифровые сервисы.

В данном случае под цифровым сервисом понимается комплексное решение на базе цифровых продуктов, направленное на значимое качественное улучшение или ускорение процессов жизнедеятельности, организационных или бизнес-процессов, в том числе производственных процессов [25].

ФНС России предлагает более 70 различных электронных сервисов на

своем официальном сайте, среди которых личные кабинеты для налогоплательщиков, налоговые калькуляторы, сервисы, которые позволяют получать и передавать необходимую информацию в электронном виде и многое другое [178].

Одним из новых сервисов ФНС России, функционирующем на сегодняшний день в тестовом режиме, является чат-бот «Таксик», который способен быстро отвечать на типовые вопросы физических лиц о различных налогах, таких как транспортный налог, налог на доход физических лиц (НДФЛ), налог на имущество, земельный налог [189]. Благодаря таким электронным сервисам, ФНС России делает процесс взаимодействия с налоговой системой более удобным и доступным для налогоплательщиков.

Кроме того, в настоящее время ФНС России ведется работа над формированием единой платформы оценки качества результатов взаимодействия ФНС России с участниками налоговых правоотношений, что позволит повысить качество предоставления налоговыми органами соответствующих государственных услуг. В данном случае речь идет о системе оценки качества деятельности налоговых органов по всем каналам взаимодействия, а не об оценке отдельных разрозненных сервисов, как было ранее [31].

Также одним из важных проектов налоговых органов является запуск в 2023 году единого федерального информационного регистра о населении (ФГИС ЕРН), содержащего более 30 видов сведений о гражданах. Его разработка и внедрение обеспечат более эффективное налоговое администрирование за счет повышения собираемости обязательных платежей [34, 81].

Согласно утвержденным стратегическим документам ФНС России, на ближайшие годы одними из наиболее приоритетных направлений развития налоговых органов Российской Федерации являются следующие:

- создание клиентоориентированной системы предоставления цифровых услуг и снижение издержек налогоплательщиков в рамках взаимодействия с государством;
- повышение эффективности налогового администрирования и сокращение

теневому сектору экономики за счет цифровой трансформации деятельности налоговых органов.

Учитывая изложенное, налоговые органы Российской Федерации на сегодняшний день все больше внимания уделяют механизмам работы с «большими данными», взаимодействию с налогоплательщиками и повышению прозрачности налогового администрирования.

Однако, для успешного внедрения принципов клиентоцентричности, налоговым органам в первую очередь необходимо понимать поведение, потребности и желания налогоплательщиков. Крайне важно проводить оценку работы налоговых органов в том числе с точки зрения налогоплательщиков: как они оценивают качество и удобство взаимодействия с налоговыми органами, а также что для них является приоритетным при общении с государственными органами власти.

На сегодняшний день ФНС России особое внимание уделяет обратной связи с налогоплательщиками, в том числе на постоянной основе проводит анализ работы с обращениями граждан, поступающими в налоговые органы как по традиционным каналам связи, так и по цифровым.

По результатам анализа отчетов, опубликованных на официальном сайте ФНС России, можно сделать вывод, что, несмотря на то, что налоговые органы на сегодняшний день добились значительных успехов во внедрении современных цифровых технологий, в том числе в части взаимодействия с налогоплательщиками, за последние 6 лет количество обращений, ежегодно поступающих в налоговые органы, остается на уровне 50 тыс. обращений в год.

При этом доля обращений, поступающих по цифровым каналам связи, составляет порядка 50 % - 60 % от общего количества обращений, поступающих на рассмотрение в налоговые органы. Указанный факт свидетельствует о том, что половина налогоплательщиков для взаимодействия с налоговыми органами предпочитает все же традиционные каналы связи, несмотря на достаточно широкий спектр цифровых сервисов, предоставляемых ФНС России.

Динамика количества обращений граждан и запросов пользователей

информации, поступивших в налоговые органы на рассмотрение за период с 2017 по 2022 г. представлена на рисунке 7.

Анализ поступивших обращений по тематике вопросов показывает, что наибольшее количество из них связано с вопросами нарушений налогового законодательства, исчисления и уплаты имущественных налогов, урегулирования налоговой задолженности, а также государственной регистрации и учета налогоплательщиков. Наиболее популярные тематики вопросов в обращениях граждан, поступивших на рассмотрение в налоговые органы за период с 2017 по 2022 г., представлены в таблице 2.

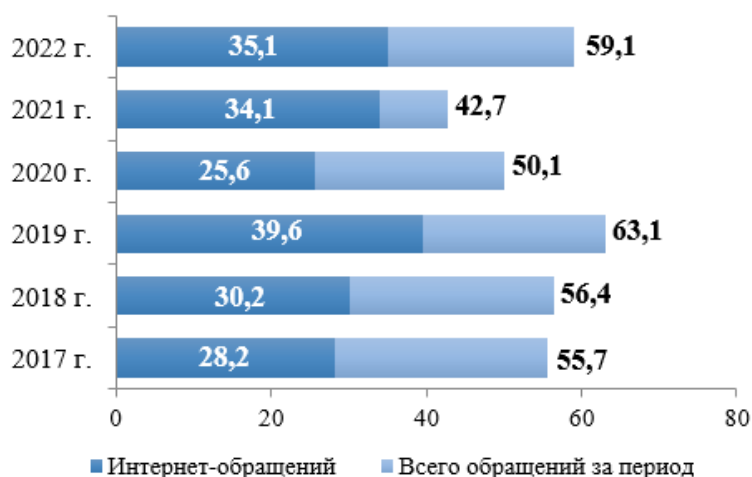


Рисунок 7 - Количество обращений граждан и запросов пользователей информации, поступивших в налоговые органы на рассмотрение за период с 2017 по 2022 г., тыс. ед.
Источник: составлено автором на основании статистических данных ФНС России [179].

Необходимо отметить, что указанные вопросы на сегодняшний день охвачены информационными ресурсами и цифровыми сервисами ФНС России («Государственная регистрация юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», «Справочная информация о ставках и льготах по имущественным налогам», «Прозрачный бизнес», «Налоговые калькуляторы» и др.), а также освещаются в рамках информационно-просветительской работы налоговых органов по повышению налоговой грамотности, но вместе с тем остаются для налогоплательщиков актуальными и сложными в понимании.

Таблица 2 - Наиболее популярные тематики вопросов в обращениях граждан, поступивших на рассмотрение в налоговые органы за период с 2017 по 2022 г., в %

Наименование показателя	2017	2018	2019	2020	2021	2022
1 Контроль исполнения налогового законодательства юридическими и физическими лицами	14	21	19	10	16	13
2 Администрирование имущественных налогов	28	15	8	9	7	5
3 Задолженность по налогам, сборам и страховым взносам	10	17	14	12	11	12
4 Государственная регистрация и учет налогоплательщиков	10	9	8	9	10	7

Источник: Составлено автором на основании статистических данных ФНС России [179].

При этом по вопросам использования информационных ресурсов и оказания услуг в электронном виде в анализируемом периоде обращались лишь 2 % - 5 % налогоплательщиков.

Помимо анализа работы с обращениями граждан, поступающими в налоговые органы, ФНС России в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 12.12.2012 № 1284 внедрена система мониторинга качества предоставления государственных услуг [13]. По результатам анализа отчетов, размещенных на официальном сайте ФНС России, можно сделать вывод, что уровень удовлетворенности граждан качеством предоставления государственных услуг ФНС России неуклонно растет и по итогам 2022 года составляет 99,5 %. Растет и количество обращений в единый контакт-центр ФНС России. Анализ динамики уровня удовлетворенности граждан качеством предоставления государственных услуг ФНС России и количества звонков в единый контакт-центр за период с 2018 по 2022 г. представлен в таблице 3.

Таблица 3 - Уровень удовлетворенности граждан качеством предоставления государственных услуг ФНС России и количество звонков в единый контакт-центр за период с 2018 по 2022 г.

Период	Уровень удовлетворенности граждан, %	Количество звонков в единый контакт-центр, млн звонков
2018	96,0	9,3

Период	Уровень удовлетворенности граждан, %	Количество звонков в единый контакт-центр, млн звонков
2019	97,0	12,0
2020	99,4	13,4
2021	99,5	12,4
2022	99,8	14,3

Источник: Составлено автором на основании статистических данных ФНС России [178].

Вместе с тем как уменьшение, так и увеличение количества обращений налогоплательщиков в единый контакт-центр не может свидетельствовать о повышении качества предоставления государственных услуг ФНС России, поскольку в представленных отчетах не отражены результаты анализа таких звонков: результативность решения вопроса налогоплательщика, количество повторных звонков, среднее время, затраченное на разговор с налогоплательщиком и др.

Кроме того, следует учитывать, что при расчете показателя уровня удовлетворенности граждан качеством предоставления услуг налоговыми органами учитываются исключительно налогоплательщики, оценившие деятельность налоговых органов с использованием специальных цифровых сервисов. Так, на сегодняшний день оценить качество работы налоговых органов можно следующими 4 способами [152]:

1) С помощью SMS-сообщений, оставив номер мобильного телефона сотруднику, который предоставил государственную услугу, и в ответ на полученное SMS-сообщение оценив качество предоставления государственной услуги.

2) С помощью терминалов систем управления очередью, размещенных в налоговых органах.

3) На портале «Ваш контроль».

4) С помощью сервиса «QR-анкетирование», отсканировав QR-код с талона системы управления очередью или с плаката, который размещен на стенде в зале обслуживания налогоплательщиков, и заполнив соответствующую анкету.

При этом необходимо отметить, что первыми тремя способами возможно оценить качество предоставления ФНС России лишь 6 наиболее востребованных государственных услуг:

- государственная регистрация юридических лиц, а также физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств;

- предоставление сведений из ЕГРЮЛ;

- бесплатное информирование в части исполнения обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, процентов на основании запросов в письменной форме;

- прием налоговых деклараций (расчетов);

- предоставление выписки из ЕГРН;

- предоставление заинтересованным лицам сведений, содержащихся в реестре дисквалифицированных лиц.

Внедрение в работу инновационных технологий позволило налоговым органам концептуально поменять подход к налоговому администрированию в рамках формирования комфортной налоговой среды на базе принципов клиентоцентричности в условиях цифровизации экономики как в части осуществления контрольно-надзорной деятельности, так и в части взаимодействия с налогоплательщиками.

Вместе с тем на сегодняшний день в Российской Федерации обратная связь с налогоплательщиками осуществляется исключительно посредством использования цифровых технологий, несмотря на то что около 50 % налогоплательщиков приоритет продолжают отдавать традиционным каналам связи, как ранее было показано на примере анализа обращений, поступающих на рассмотрение в налоговые органы.

Кроме того, по данным инициативного всероссийского опроса «ВЦИОМ-Спутник», который был проведен 18 апреля 2019 года при участии 1,6 тыс. респондентов в возрасте от 18 лет, лишь 19 % опрошенных предпочитают взаимодействовать с государственными органами в режиме онлайн, против 27 %

респондентов, отдающих предпочтение традиционным каналам взаимодействия [132].

Учитывая изложенное, налоговые органы при анализе уровня удовлетворенности граждан качеством предоставляемых государственных услуг руководствуются мнением лишь части налогоплательщиков, которые являются активными пользователями цифровых каналов взаимодействия. Вместе с тем одним из ключевых принципов клиентоцентричности является построение деятельности, обеспечивающее предоставление услуг, максимально адаптированных для каждого клиента.

Для повышения качества взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов в рамках реализации принципов клиентоцентричности крайне важно понимать, что именно граждане понимают под термином «клиентоцентричность».

В рамках разработки новой стратегии социально-экономического развития России во исполнение Указа Президента Российской Федерации от 21.07.2020 № 474 «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года» в феврале 2021 года было проведено социологическое исследование, в котором приняли участие 1,8 тыс. респондентов в возрасте от 18 лет (при ответе на вопрос возможно было дать несколько вариантов ответа) [12].

Согласно результатам указанного исследования, под термином «клиентоцентричность» граждане понимают прежде всего индивидуальный подход к клиенту (23 %), понимание потребностей клиента (19 %), открытость и честность в его отношении (19 %). При этом применению цифровых технологий опрошенные отдали лишь 3 % голосов.

Клиентоцентричное государство в свою очередь, по мнению респондентов, должно эффективно решать проблемы граждан (53 %), в своей деятельности ставить интересы человека на первое место (52 %) и ориентироваться на нужды и ценности граждан (47 %). Не менее важным при оценке клиентоцентричности государства представляется опрошенным и быстрое и удобное предоставление государственных услуг (44 %).

Необходимо также отметить, что, по мнению лишь 4 % участников опроса,

ФНС России в реализации своей деятельности ориентирована на потребности и интересы населения.

Вместе с тем применение принципов клиентоцентричности в государственном управлении позволяет в полной мере реализовать потенциал цифровой трансформации налоговых органов и создать комфортную налоговую среду для добросовестных налогоплательщиков [116].

Изучение опыта зарубежных налоговых администраций, которые активно используют современные цифровые технологии для совершенствования системы налогового администрирования, показывает, что цифровая трансформация не только повышает эффективность работы налоговых органов, но и существенно сокращает издержки налогоплательщиков при исполнении своих налоговых обязательств [119].

Сегодня одним из основных направлений развития налоговых органов становится клиентоцентричность. ФНС России трансформируется из исключительно фискального органа в «сервисно-ориентированную структуру» [99].

Цифровая трансформация деятельности налоговых органов, основанная на принципах клиентоцентричности, привела к расширению стоящих перед ними задач, которые выражаются в следующих направлениях [111]:

- внедрение новых практик в контрольную работу;
- максимальное раскрытие информации для налогоплательщиков;
- внедрение и модернизация цифровых (электронных) сервисов;
- выстраивание партнерских отношений с налогоплательщиками в целях обеспечения взаимопонимания и сотрудничества в процессе налогового контроля.

Внедрение современных цифровых технологий в налоговое администрирование, несмотря на некоторые сложности и риски, значительно повышает его качество и эффективность, а также делает его более понятным и удобным для налогоплательщиков, что как нельзя лучше соответствует принципам клиентоцентричности [92].

Однако, чтобы по-настоящему понять клиента, необходимо оценивать

работу налоговых органов с точки зрения самих налогоплательщиков. Именно их поведение, потребности и желания должны быть в центре внимания. Только тогда можно создать систему, которая будет максимально удовлетворять интересы налогоплательщиков. Современные технологии позволяют налоговым органам собирать и анализировать данные о поведении и предпочтениях налогоплательщиков. Это дает возможность более точно прогнозировать их потребности и предлагать индивидуальные подходы к каждому клиенту.

Результаты проведенного анализа свидетельствуют о необходимости существенной корректировки подхода налоговых органов к оценке качества налогового администрирования. Особое внимание должно быть уделено тому, как налогоплательщики оценивают качество взаимодействия с налоговыми органами и удобство исполнения налоговых обязательств.

В целях изучения потребностей налогоплательщиков по вопросам простоты, удобства и эффективности взаимодействия с налоговыми органами, в том числе в целях установления их заинтересованности в развитии электронных (цифровых) сервисов налоговых органов, а также в получении консультационных услуг непосредственно в налоговых органах, было проведено анкетирование. Структура соответствующей анкеты, а также требования, предъявляемые при ее заполнении, представлены в приложении Б.

Анкета включает в себя 27 вопросов, в том числе 10 масштабных вопросов (вопросы, предполагающие оценку интенсивности какого-либо явления или мнения по шкале от 1 до 10), 11 закрытых вопросов (вопросы без возможности предложить свой вариант ответа), а также 6 открытых вопросов (вопросы, предполагающие самостоятельную формулировку ответа).

В анкетировании приняли участие 337 респондентов, в том числе физические лица, индивидуальные предприниматели, представители юридических лиц (генеральные директора, главные бухгалтеры, юристы), а также налогоплательщики налога на профессиональный доход (самозанятые).

В рамках анкетирования респонденты ранжировались в зависимости от половой принадлежности, возрастной группы, уровня образования, места

жительства, семейного положения, наличия детей, сферы деятельности и категории должности (руководитель, специалист). Краткие результаты анализа полученных анкет представлены в таблицах 4-6.

Таблица 4 - Результаты анализа проведенного исследования уровня заинтересованности налогоплательщиков в развитии электронных (цифровых) сервисов налоговых органов, а также в получении консультационных услуг в налоговых органах в части масштабных вопросов

Номер вопроса в анкете	Содержание вопроса	Среднее значение	Доля респондентов, выбравших значения 8-10, %	Доля респондентов, выбравших значения 1-3, %
1	Важность вопросов в сфере налогообложения	7,9	64,1	7,1
2	Доступность и простота норм налогообложения	5,5	32,3	29,7
3	Уровень знаний в сфере налогообложения	5,4	26,1	25,5
5	Необходимость привлечения профильных специалистов для решения вопросов в сфере налогообложения	6,2	44,2	24,6
10	Качество и полезность информации, полученной на консультации / в разъяснениях	5,8	49,0	4,6
12	Желание получать гарантии качества проведенной консультации / предоставленных разъяснений	8,3	75,4	8,5
13	Желание получать на безвозмездной основе консультацию в налоговых органах с рекомендациями и выводами	9,0	84,0	5,3
17	Уровень готовности предоставить налоговым органам сведения и документы в целях получения полных и качественных рекомендаций	8,4	77,4	6,5
18	Уровень готовности получать консультации на безвозмездной основе в налоговых органах посредством интернет-сервиса «Личный кабинет налогоплательщика»	8,5	78,9	8,9
24	Желание участвовать в развитии электронных сервисов ФНС России	5,4	35,6	40,4

Источник: составлено автором.

Таблица 5 - Результаты анализа проведенного исследования уровня заинтересованности налогоплательщиков в развитии электронных (цифровых) сервисов налоговых органов, а также в получении консультационных услуг в налоговых органах в части закрытых вопросов

Номер вопроса в анкете	Содержание вопроса	Наиболее популярный вариант ответа	Доля респондентов, %
4	Необходимость в решении вопросов в сфере налогообложения	Не чаще 1 раза в год	41,8
		Несколько раз в год	32,0
6	Приоритетный способ обращения за помощью в вопросах налогообложения	Обращение в налоговый и (или) финансовый орган	45,1
		Обращение за помощью к знакомым	28,2
7	Частота обращений за помощью при решении вопросов в сфере налогообложения	От 1 до 4 раз в год	35,3
		Не реже 4 раз в год	21,7
8	Существующие проблемы при обращении за помощью к специалистам по вопросам в сфере налогообложения	Дорогостоящее оказание услуг	39,2
		Длительный период рассмотрения вопроса	19,9
11	Возникновение споров с налоговыми органами, несмотря на следование полученным от специалиста рекомендациям	Споры не возникали	49,6
		Не обращался за помощью	29,4
14	Приемлемый срок предоставления налоговыми органами рекомендаций / разъяснений	В течение 5 рабочих дней	46,9
		В течение 10 рабочих дней	24,6
19	Использование интернет-сервиса «Личный кабинет налогоплательщика»	Да, являюсь пользователем	66,5
		Не являюсь пользователем, поскольку нет необходимости	20,5
20	Использование иных общедоступных интернет-сервисов ФНС России, размещенных на официальном сайте	Не являюсь пользователем, поскольку нет необходимости	38,6
		Да, использую сервисы ФНС России на постоянной основе	20,2
21	Наиболее предпочтительный способ взаимодействия с налоговыми органами	Электронное обращение	50,1
		Личное посещение налогового органа	42,4
22	Желательные способы взаимодействия с налоговыми	Внедрение ресурса (сервиса), с помощью которого	61,7

Номер вопроса в анкете	Содержание вопроса	Наиболее популярный вариант ответа	Доля респондентов, %
	органами	возможно получить консультацию по интересующему вопросу с рекомендациями и выводами по конкретной ситуации	
		Внедрение на официальном сайте ФНС России чат-бота, который оказывает информационную поддержку посредством online-переписки	19,3
23	Информированность о создании на официальном интернет-сайте ФНС России чат-бота «Таксик», отвечающего на типовые вопросы налогообложения физических лиц	Нет, но хотел бы узнать об этом больше	46,3
		Нет, мне это неинтересно	30,3

Источник: составлено автором.

Таблица 6 - Результаты анализа проведенного исследования уровня заинтересованности налогоплательщиков в развитии электронных (цифровых) сервисов налоговых органов, а также в получении консультационных услуг в налоговых органах в части открытых вопросов

Номер вопроса в анкете	Содержание вопроса	Наиболее популярные варианты ответа
9	Приоритетные вопросы для получения помощи в сфере налогообложения	<ul style="list-style-type: none"> - Ведение налогового учета; - Изменение законодательства; - Исчисление налогов (имущественные налоги, налог на прибыль организаций, НДС, НДФЛ, налоги, уплачиваемых при применении специальных налоговых режимов); - Урегулирование задолженности.
15	Причины, влияющие на желание получать консультации в налоговых органах	<ul style="list-style-type: none"> - Компетентность сотрудников; - Безвозмездность; - Гарантии качества; - Удобство обращения; - Информационная безопасность.
16	Причины, влияющие на нежелание получать консультации в налоговых органах	<ul style="list-style-type: none"> - Длительный срок рассмотрения; - Плохая обратная связь; - Неудобство взаимодействия; - Формальный подход; - Недоверие к квалификации специалистов.

Номер вопроса в анкете	Содержание вопроса	Наиболее популярные варианты ответа
25	Изменения в работе налоговые органы, необходимые для повышения уровня удовлетворенности от взаимодействия с ними	<ul style="list-style-type: none"> - Сокращение срока решения вопроса; - Совершенствование электронных сервисов; - Внедрение налоговых консультаций; - Упрощение взаимодействия; - Решение вопроса; - Повышение компетентности специалистов; - Уменьшение формализма.
26	Показатели, характеризующие качество работы налоговых органов	<ul style="list-style-type: none"> - Решение вопроса; - "Незаметность" для добросовестных налогоплательщиков; - Рост налоговых поступлений в бюджет; - Снижение издержек от взаимодействия; - Вывод налогоплательщиков из "серой зоны"; - Налоговая грамотность населения; - Уровень квалификации специалистов; - Снижение судебных споров с налогоплательщиками; - Повышение качества услуг.
27	Показатели, характеризующие качество предоставления налоговыми органами электронных сервисов	<ul style="list-style-type: none"> - Понятный интерфейс; - Скорость получения информации; - Проактивность; - Полнота информации; - Снижение издержек налогоплательщиков; - Информационная безопасность; - Количество активных пользователей.

Источник: составлено автором.

Более полные результаты анализа полученных анкет, в том числе с учетом категорий респондентов, представлены в приложении В.

Необходимо отметить, что результаты приведенных социологических опросов, а также проведенного анкетирования не могут однозначно отражать позицию налогоплательщиков в связи с ограниченным количеством респондентов. Вместе с тем это не является методологическим ограничением, поскольку дает общее представление в понимании желаний и потребностей налогоплательщиков, что является допустимым в рамках проведенного исследования.

На основе проведенного исследования, результаты которого представлены на рисунке 8, можно сделать вывод, что взаимодействие между налогоплательщиками и налоговыми органами часто искажается в результате нарушения последними принципов клиентоцентричности.

Учитывая изложенное, в рамках цифровой трансформации деятельности налоговыми органам особое внимание при совершенствовании механизмов

взаимодействия с налогоплательщиками необходимо уделить реализации принципов клиентоцентричности, в том числе следующих:

1) Клиентоцентричный подход основан на изучении потребностей, интересов и поведения клиента (налогоплательщика).

2) В основе цифровой концепции взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов должен лежать системный подход по созданию клиентоцентричной системы работы налоговых органов. Цифровая трансформация не ограничивается только улучшением сервисной составляющей деятельности налоговых органов. Цифровизация налогообложения как способствует созданию комфортной налоговой среды для добросовестных налогоплательщиков путем усиления налогового контроля, так и позволяет существенно упростить процесс взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами.

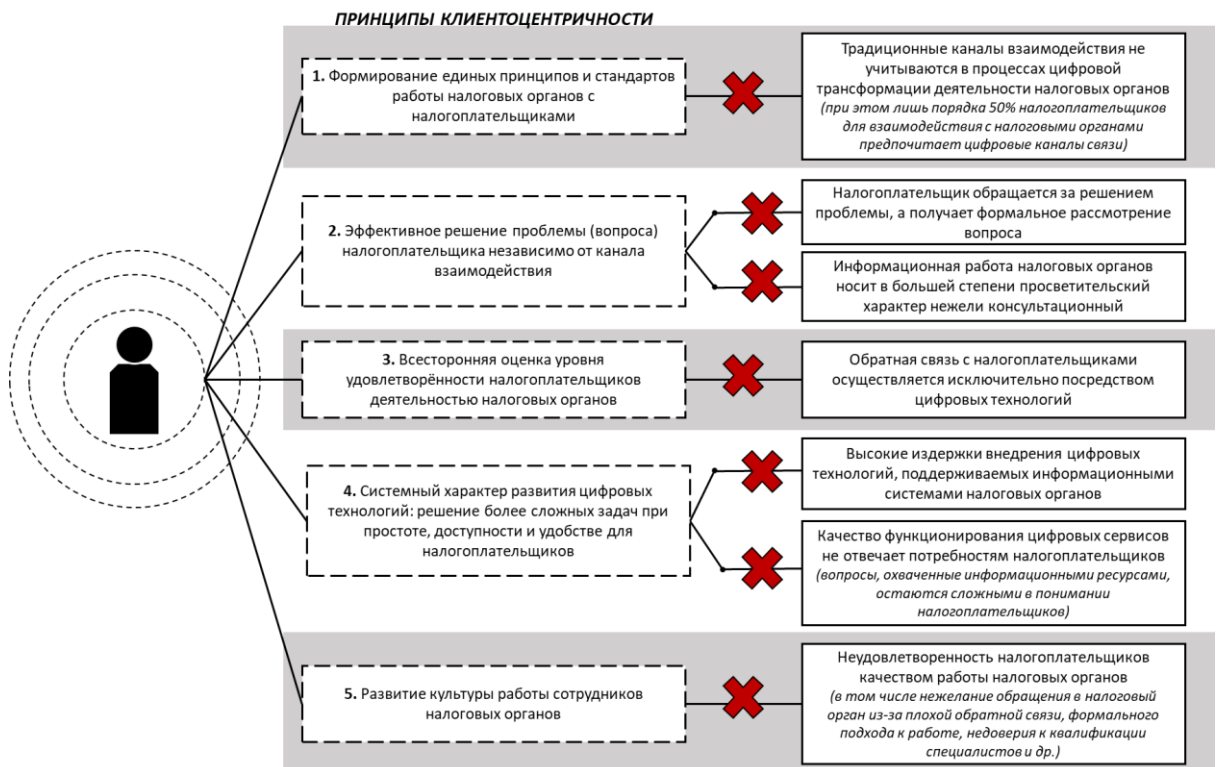


Рисунок 8 - Концептуальные причины искажения налогового взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков на практике

Источник: составлено автором.

3) Взаимодействие с налогоплательщиками должно приводить к

эффективному решению их проблем или полному ответу на их вопросы, независимо от того, каким каналом связи они пользуются.

4) Важно, чтобы налоговые органы обеспечивали индивидуальный подход к каждому налогоплательщику, а качество предоставляемых услуг не зависело от выбранного канала взаимодействия. Соответственно необходимо всесторонне оценивать уровень удовлетворенности налогоплательщиков работой налоговых органов, включая взаимодействие посредством использования традиционных каналов связи, которые должны быть интегрированы в процессы цифровой трансформации.

5) Развитие цифровых сервисов ФНС России должно быть системным, а сами сервисы должны быть способными решать сложные задачи, но при этом оставаться простыми, понятными и удобными для налогоплательщиков. Востребованность цифровых услуг сильно зависит от их качества и эффективности функционирования.

Таким образом, результаты анализа направлений цифровой трансформации методов взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами в рамках изменения подхода к государственному управлению свидетельствуют о том, что построение деятельности на основе принципов клиентоцентричности поможет полностью раскрыть потенциал цифровой трансформации налоговых органов, что способствует созданию комфортной налоговой среды, в рамках которой не только повышается эффективность работы налоговых органов, но и существенно снижаются издержки налогоплательщиков при исполнении налоговых обязательств.

3 Основные направления и тенденции институционального преобразования налогового администрирования с учетом процесса цифровизации

3.1 Разработка модели цифровой трансформации деятельности налоговых органов в целях повышения эффективности и качества налогового администрирования

Цифровая трансформация открывает новые возможности для взаимодействия общества, государства и государственных органов власти между собой [81].

Например, внедрение современных цифровых технологий для улучшения системы межведомственного электронного взаимодействия (СМЭВ) позволяет повысить эффективность деятельности участников такого взаимодействия [110].

Создание СМЭВ направлено на использование общих информационных ресурсов и сокращение времени, затрачиваемого на поиск и обработку информации в электронной форме в целях повышения качества предоставления государственных и муниципальных услуг и исполнения государственных и муниципальных функций [176].

На начало 2021 года, более 13,7 тыс. участников, включая все федеральные органы исполнительной власти, подключены к СМЭВ, а количество транзакций передачи данных через СМЭВ превышает 2,5 млн в час, по сведениям ПАО «Ростелеком» [141].

На сегодняшний день ФНС России играет важную роль в Системе межведомственного электронного взаимодействия как поставщик и потребитель информации. Более половины всех передаваемых данных через СМЭВ составляют налоговые сведения [115].

ФНС России разработала требования к структуре и содержанию информации, а также форматы обмена данными, чтобы обеспечить взаимодействие с органами, участвующими в обмене информацией при

предоставлении государственных и муниципальных услуг. На сегодняшний день в СМЭВ представлено около 160 видов сведений ФНС России [130].

Из-за особенностей налоговой системы налоговое администрирование затрагивает различные сферы экономики. Для эффективного и качественного налогового администрирования налоговым органам необходима информация из разных областей экономики, которая зачастую находится в распоряжении других исполнительных органов власти, в том числе следующие [81]:

- для проверки правильности исчисления налога на добычу полезных ископаемых налоговым органам требуется соответствующая техническая документация по разработке месторождений, информация о выданных лицензиях, статистические отчеты о добыче полезных ископаемых и т.д.;

- в целях проверки правильности учета субсидий при исчислении налога на добавленную стоимость налоговым органам необходимо изучить документы о предоставлении субсидий, отражающие цель их получения, включение НДС, а также сведения о полном или частичном покрытии затрат.

С использованием СМЭВ налоговые органы могут быстро получать документы и информацию, необходимые для эффективного и качественного налогового администрирования. Это позволяет перейти к «бесконтактной» работе с налогоплательщиками и создает более полную и доказательственную базу о нарушениях налогового законодательства.

Например, в рамках СМЭВ уже реализована возможность обращаться к Министерству внутренних дел Российской Федерации (МВД России) и Федеральной службе государственной регистрации, кадастра и картографии (Росреестр) в целях администрирования имущественных налогов, таких как транспортный налог, земельный налог и налог на имущество. Такое взаимодействие позволяет получать информацию о транспортных средствах, объектах недвижимости и их владельцах, а также не только проверять налоговые льготы без запроса дополнительных документов у налогоплательщика, но и перейти к беззаявительному предоставлению налоговых льгот по имущественным налогам [4].

Вместе с тем на сегодняшний день налоговые органы все еще обращаются к налогоплательщикам, чтобы получить информацию, необходимую для налогового администрирования и имеющих в распоряжении иных органов власти, что создает значительную административную нагрузку для налогоплательщиков. Одной из причин являются серьезные проблемы в функционировании Системы межведомственного электронного взаимодействия [81].

Во-первых, Правительством Российской Федерации определен закрытый перечень сведений, обмен которыми осуществляется посредством СМЭВ. Однако для эффективного налогового администрирования налоговым органам часто требуется более широкий перечень документов и информации, непосредственно влияющих на исчисление налоговой базы, обмен которыми в рамках СМЭВ не представляется возможным [83].

Во-вторых, на региональном и муниципальном уровнях не налажено межведомственное взаимодействие через СМЭВ. В результате обмен информацией в основном осуществляется на основе межведомственных соглашений посредством направления сопроводительных писем, что снижает качество и увеличивает сроки получения необходимой информации.

В-третьих, значительные различия в информационной инфраструктуре различных ведомств и уровне цифровизации их деятельности в целом, особенно на региональном и муниципальном уровнях, препятствуют полному и оперативному получению налоговыми органами необходимой для налогового администрирования информации.

В настоящее время активно ведется работа над улучшением работы СМЭВ, в результате чего будут сокращены сроки обмена сведениями в электронном виде между ведомствами на федеральном и региональном уровне. Это значительно повысит эффективность работы государственных органов и качество предоставляемых ими в электронном виде услуг [15]. Так, региональные ведомства смогут обмениваться информацией непосредственно через СМЭВ, а не только через свои собственные системы взаимодействия.

Кроме того, с 2021 года в России функционирует Единая информационная

платформа национальной системы управления данными (ЕИП НСУД), основная цель которой улучшить качество и доступность государственных и муниципальных услуг [17]. ЕИП НСУД предназначена для управления информацией, содержащейся в государственных информационных ресурсах, а также для обмена информацией между органами и организациями государственного сектора, а также другими организациями, уполномоченными на формирование и ведение информационных ресурсов, содержащих государственные данные (поставщики данных) и/или имеющими право доступа к таким данным в соответствии с их полномочиями (потребители данных) [140].

Речь идёт о создании платформы, объединяющей и систематизирующей более 800 государственных систем, реестров и баз данных, которые ранее были рассредоточены по различным информационным базам ведомств. Это позволит ускорить обмен информацией между государственными органами власти и улучшить процесс предоставления гражданам различных услуг [135].

Для внесения данных в указанную платформу необходимо, чтобы они соответствовали одному из 4-х основных критериев:

- 1) данные, передаваемые посредством СМЭВ;
- 2) данные, передаваемые в соответствии с соглашениями о межведомственном информационном взаимодействии (обмен которыми посредством СМЭВ не предусмотрен);
- 3) открытые данные (данные, размещаемые в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет»);
- 4) данные для передачи в аналитическое хранилище ЕИП НСУД.

Учитывая изложенное, СМЭВ играет важную роль в архитектуре ЕИП НСУД и является одним из ключевых элементов, что отражено на рисунке 9.

В будущем такая платформа позволит государственным системам работать с данными ведомства как с единым актуальным и достоверным массивом информации, а также обеспечит перевод государственных услуг в онлайн-режим и позволит Правительству Российской Федерации принимать более оперативные и взвешенные решения.

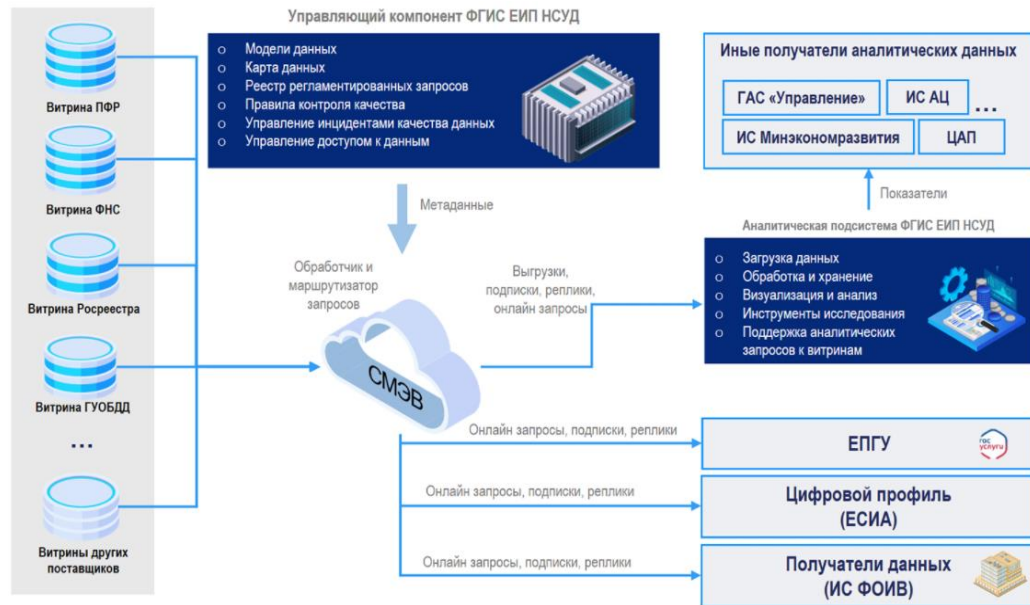


Рисунок 9. Архитектура Единой информационной платформы национальной системы управления данными
Источник: официальный сайт ЕИП НСУД [140].

В настоящее время основной целью улучшения взаимодействия между государственными органами власти является обеспечение комплексных государственных услуг, относящихся к определённым жизненным ситуациям в рамках проекта «суперсервисов», а не эффективность и качество осуществления их полномочий (функций).

Вместе с тем существует серьёзная проблема, связанная с недостаточностью или отсутствием необходимой для выполнения контрольных (надзорных) функций информации у соответствующих ведомств.

Например, для предоставления лицензии на добычу полезных ископаемых Министерство природных ресурсов и экологии Российской Федерации (а также его региональные ведомства) должны проверить наличие у кандидата необходимых для выполнения соответствующих работ материальных и трудовых ресурсов. Обычно эта проверка осуществляется на основе предоставленных кандидатом данных [7].

Однако в ходе контрольных мероприятий, включая налоговый контроль, выявляются случаи, когда лицензиат не располагает необходимыми ресурсами или осуществляет деятельность через аффилированные компании с целью

получения необоснованной налоговой выгоды.

При этом налоговые органы располагают информацией о количестве сотрудников налогоплательщика (отчетность налогового агента) и о технических средствах, принадлежащих ему на праве собственности (информация, поступающая из регистрирующих органов).

Кроме того, ведомства часто отказывают в предоставлении соответствующей информации, ссылаясь на невозможность раскрытия информации о налогоплательщике без его согласия (например, в отношении разработанной им технической документации), а также на истребование информации вне рамок проведения налоговой проверки.

Вышеуказанные факторы приводят к тому, что налоговые органы все еще запрашивают у налогоплательщиков достаточно большое количество информации, необходимой для осуществления наиболее полного и качественного налогового администрирования.

Таким образом, непонимание между органами исполнительной власти часто приводит к увеличению административной нагрузки на граждан и бизнес, вызывая недовольство и непонимание, а также мешает контролирующим органам эффективно выполнять свои функции.

Для обеспечения более эффективной работы контролирующих органов, включая налоговые органы, необходимо создать благоприятные условия для межведомственного взаимодействия. Это предполагает обеспечение в режиме реального времени доступа к документам (информации), находящимся в распоряжении государственных органов и необходимым для осуществления качественного контроля.

Например, оперативный обмен информацией между налоговыми и другими контролирующими органами позволит более оперативно выявлять и пресекать новые схемы уклонения от налогообложения, в том числе носящие методологический характер [93]. Такие меры помогут снизить административную нагрузку на налогоплательщиков и повысить эффективность контроля со стороны государственных органов власти. В результате будет сформирована более

справедливая и эффективная налоговая среда для всех участников налоговых правоотношений.

В настоящее время реализация указанной модели межведомственного взаимодействия стала возможной благодаря применению современных цифровых технологий. Интеграция данных в единую цифровую платформу, с условием предоставления доступа к ней контролирующим органам, позволяет значительно ускорить проведение контрольных мероприятий и повысить их эффективность, а также значительно уменьшить административную нагрузку на граждан и бизнес. В перспективе Единая информационная платформа налоговой службы может стать такой платформой.

Однако в ближайшем будущем ЕИП НСУД не сможет полностью ответить на вызовы, связанные с повышением эффективности налогового администрирования, особенно в части налогового контроля. Поэтому в рамках цифровой трансформации государственного управления необходимо создание адаптивной цифровой платформы на базе налоговых органов, с учетом следующих обстоятельств [81]:

1) Значительная часть информации, необходимой налоговым органам для эффективного налогового контроля, не связана напрямую с «сервисной» составляющей их деятельности (например, документы, описывающие технологические процессы налогоплательщика и необходимые для проверки правильности исчисления налогов). В настоящее время возможность обмена такой информацией в рамках ЕИП НСУД не предусмотрена.

2) На региональном и местном уровнях органами государственной власти используются различные системы электронного документооборота и форматы хранения и передачи данных, что замедляет процесс внедрения СМЭВ и затрудняет интеграцию с ЕИП НСУД. Часто требуется перевод необходимой информации в электронный вид, так как документы хранятся исключительно на бумажных носителях. Однако налоговые органы уже накопили значительный опыт в этой области.

3) В настоящее время информация, передаваемая в налоговые органы через

СМЭВ, проходит только форматно-логический контроль, что приводит к появлению неточной информации в информационных ресурсах налоговых органов. Например, несмотря на переход к цифровым технологиям, налогоплательщики все еще получают налоговые уведомления, сформированные на основании сведений, представленных регистрирующими органами, которые содержат неверные данные об объектах налогообложения [100].

4) На сегодняшний день профильные министерства и ведомства не имеют установленных нормативно-правовых актов, регламентирующих представление в налоговые органы значительного объема информации. На практике это часто приводит к отказу в предоставлении таких сведений и созданию излишней административной нагрузки для налогоплательщиков.

Создание адаптивной цифровой платформы на базе налоговых органов позволит не только определить полный перечень необходимых для осуществления налогового администрирования сведений и указать поставщиков этой информации, но и упростить интеграцию этих данных в СМЭВ и ЕИП НДС. Это значительно расширит информационную платформу и упростит процесс обмена информацией.

Таким образом, в перспективе цифровая трансформация ИТ-инфраструктуры ФНС России приведет к тесному взаимодействию в режиме реального времени с цифровой инфраструктурой налогоплательщиков, что приведет к практически полной прозрачности экономики для государства [149].

Вместе с тем в целях формирования комфортной налоговой среды на базе принципов клиентоцентричности, а также повышения эффективности и качества налогового администрирования, в том числе налогового контроля одновременно с формированием адаптивной цифровой платформы на базе налоговых органов необходимо существенно расширить аналитические возможности программных продуктов ФНС России, поскольку на сегодняшний день, несмотря на постоянно совершенствующиеся подходы к налоговому администрированию, значительно отстает его аналитическая составляющая.

При этом в целях создания адаптивной цифровой платформы налоговым

органам необходимо приоритетное значение отдавать не только внедрению новых механизмов (информационных систем, цифровых сервисов и др.), позволяющих значительно упростить процесс налогового администрирования (сделать его более прозрачным и незаметным для налогоплательщика, снизить налоговые риски и т.д.), повысить эффективность взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками, но и совершенствованию на постоянной основе (доработке) существующих решений, продемонстрировавших свою эффективность, в том числе АСК «НДС-2», системы налогового мониторинга, специального налогового режима для самозанятых и др.

В современных условиях становится очевидно, что для улучшения качества налогового администрирования ФНС России необходимо разработать и внедрить многофункциональный аналитический инструмент, который должен быть способен в режиме реального времени обрабатывать информацию как из уже существующих программных продуктов ФНС России, так и получаемую налоговыми органами из других источников. С учетом быстрого развития цифровых технологий, такой аналитический инструмент возможно сделать самообучаемым, в том числе благодаря технологиям искусственного интеллекта.

На рисунке 10 проиллюстрированы выявленные автором недостатки функционирования современной системы межведомственного взаимодействия, обуславливающие целесообразность формирования адаптивной цифровой платформы налоговых органов в целях повышения эффективности межведомственного взаимодействия в налоговой сфере.

Объединение в режиме реального времени всех потоков данных, получаемых ФНС России, открывает новые возможности для аналитики, поскольку на сегодняшний день налоговым органам не удалось полностью раскрыть истинный потенциал данных, которые они получают [149].

ФНС России уже имеет опыт внедрения аналитических инструментов, основанных на современных цифровых технологиях. Однако основным приоритетом сегодня должно стать объединение информации, полученной из различных аналитических систем налоговых органов, в интеграционный

многофункциональный аналитический инструмент, который будет работать по принципу «одного окна». Это необходимо для обеспечения качественного налогового администрирования.

Так, источниками информации («входные данные») для такого аналитического инструмента должны стать системы, сервисы, информационные хранилища, охватывающие всю деятельность налоговых органов, в том числе следующие.

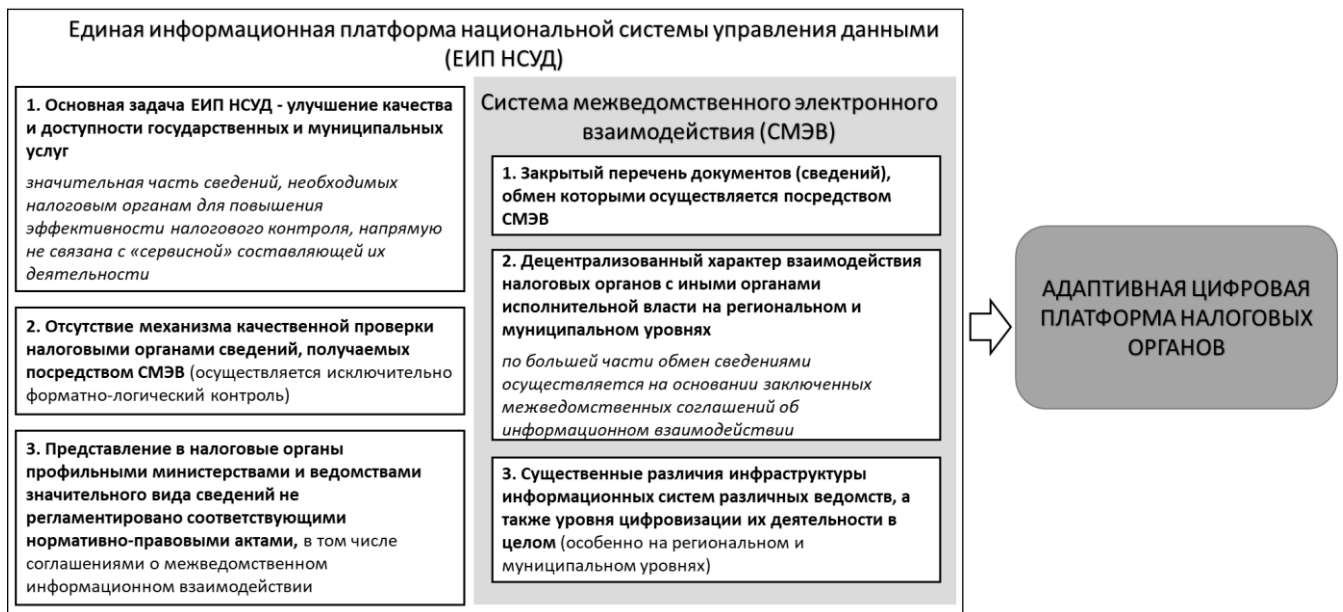


Рисунок 10 - Недостатки функционирования современной системы межведомственного взаимодействия, обуславливающие необходимость формирования адаптивной цифровой платформы налоговых органов

Источник: составлено автором.

1) Информационно-аналитические комплексы, а также сведения контрольного блока налоговых органов, в том числе следующие:

- ПИК «ВНП Отбор», проводящий аналитику на основании данных бухгалтерской и налоговой отчетности налогоплательщиков, которые оцениваются по более чем 40 установленным параметрам с целью выявления признаков возможных налоговых правонарушений. Кроме того, указанный инструмент в автоматическом режиме способен сравнивать отдельные показатели юридических лиц с одним и тем же видом экономической деятельности,

например, для определения среднего уровня налоговой нагрузки в разрезе отдельных отраслей.

- АСК «НДС-2», отслеживающая движение денежных средств налогоплательщиков и сверяющая их с данными по тем же операциям, поступившими в рамках декларационной кампании от контрагентов в целях выявления фактов уклонения от уплаты НДС.

- Информационно-аналитическая система контрольного блока (ИАС КБ), обеспечивающая автоматизированное управление жизненным циклом рисков и схем уклонения от этапа выявления до анализа результатов их отработки.

- Аналитическая прикладная подсистема «Отбор отраслей/налогоплательщиков для проведения предпроверочного анализа» (ПК «ППА-отбор»), в котором содержится информация о наличии и (или) отсутствии рисков совершения налоговых правонарушений, а также сформирован рейтинг налогоплательщиков по убыванию от наиболее рискованных к наименее рискованным.

- Программно-информационный комплекс (ПИК) «Однодневка», осуществляющий поиск контрагентов налогоплательщика в реестре потенциальных фирм-однодневок.

- Внутренний сервис ФНС России, обрабатывающий в режиме реального времени сведения об операциях, осуществленных налогоплательщиками с использованием контрольно-кассовой техники.

- Подсистема «Анализ банковских документов» (ПП «АБД») с соответствующей надстройкой «Супераналитик».

- Информационный ресурс (ИР) «Выездные налоговые проверки».

- ИР «Камеральные налоговые проверки».

- ИР «Визуальный сетевой анализ».

- ИР «Допросы и осмотры».

- ИР «Риски»;

- ИР «Учет схем уклонения от налогообложения».

- ПИК «Схемы уклонения» и др.

2) Сведения, полученные в рамках межведомственного взаимодействия, в том числе сведения, полученные посредством СМЭВ, в рамках соглашений о межведомственном информационном взаимодействии, а также представленные в ответ на запрос налоговых органов или по инициативе государственного органа власти/органа местного самоуправления, в том числе следующие:

- результаты взаимодействия налоговых органов с правоохранительными и иными контролирующими органами по вопросам выявления, предупреждения и пресечения налоговых правонарушений;

- результаты взаимодействия налоговых органов с органами государственного (муниципального) управления в части администрирования налогообложения имущества (Государственной инспекцией безопасности дорожного движения; Министерством промышленности и торговли Российской Федерации; Федеральной службой государственной регистрации, кадастра и картографии; Федеральной таможенной службой; Федеральным агентством воздушного транспорта; Федеральным агентством морского и речного транспорта; Федеральной службой по надзору в сфере природопользования; Федеральным агентством по государственным резервам; органами государственного надзора за техническим состоянием самоходных машин и других видов техники в субъектах Российской Федерации и др.);

- результаты взаимодействия налоговых органов с органами государственного (муниципального) управления в части администрирования налогообложения добычи полезных ископаемых;

- результаты взаимодействия с Федеральной службой судебных приставов Российской Федерации (ФССП России) в части взыскания задолженности по налогам, сборам и страховым взносам;

- результаты взаимодействия налоговых органов с органами муниципальных образований.

3) Сведения федеральных информационных ресурсов, в том числе сведения, содержащиеся в следующих ресурсах:

- Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ);

- Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП);

- Единый государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН);

- Реестр дисквалифицированных лиц;

- Единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства;

- Единый государственный реестр записей актов гражданского состояния;

- Единый федеральный информационный регистр, содержащий сведения о населении Российской Федерации;

- Реестр дисквалифицированных лиц;

- Государственный реестр аккредитованных филиалов, представительств иностранных юридических лиц (РАФП);

- Федеральная информационная адресная система (ФИАС);

- Реестр обеспечительных мер.

4) Систематизированные сведения о правоприменительной практике, в том числе следующие:

- методологическая позиция Министерства финансов Российской Федерации;

- нормативные и методические материалы ФНС России;

- методологическая позиция профильных министерств и ведомств по вопросам, входящим в их компетенцию;

- результаты досудебного урегулирования налоговых споров;

- результаты рассмотрения налоговых споров в судах.

5) Сведения, полученные в рамках международного обмена информацией.

6) Иные сведения, содержащиеся в автоматизированной информационной системе «Налог-3» (АИС «Налог-3»), в том числе следующая информация:

- о юридических лицах и индивидуальных предпринимателях, в отношении которых представлены документы для государственной регистрации;

- о специальных налоговых режимах, применяемых налогоплательщиками;

- об участии организаций в консолидированной группе налогоплательщиков;

- о численности работников организации;
- о суммах, уплаченных налогоплательщиками налогов (сборов) и страховых взносов;
- о суммах доходов и расходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности налогоплательщиков;
- о суммах недоимки и задолженности по пеням и штрафам налогоплательщиков (по каждому налогу и сбору, страховому взносу);
- о налоговых правонарушениях налогоплательщиков и примененных налоговыми органами санкциях;
- о юридических лицах, не представляющих налоговую отчетность более года (недействующие юридические лица);
- о направлении сведений в ФССП России в рамках взыскания задолженности по налогам, сборам и страховым взносам.

7) Сведения, аккумулируемые в результате работы системы прослеживаемости товаров, а также системы ККТ.

8) Сведения, содержащиеся в Едином федеральном реестре сведений о банкротстве.

9) Сведения, в том числе общедоступные, содержащиеся в средствах массовой информации, информационно-телекоммуникационной сети «Интернет».

Благодаря обширным аналитическим возможностям такой многофункциональный инструмент направлен на решение широкого круга задач, в том числе:

- создание единого информационного массива и подключение налоговых органов к новым внешним источникам информации;
- снижение текущих издержек налогового администрирования, в первую очередь за счет создания и внедрения электронной системы массовой обработки поступающих в налоговые органы сведений;
- совершенствование процедур информационного взаимодействия с органами государственной власти и местного самоуправления;
- обеспечение контроля над налоговой деятельностью налогоплательщика

путем создания единого и достоверного ресурса;

- повышение качества контрольной работы, в том числе за счет комплексного использования созданного единого информационного ресурса;

- снижение трудозатрат налоговых органов на обеспечение межведомственного обмена информацией;

- переход к качественному анализу финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков на предмет проверки правильности исчисления налогов и сборов.

Основными принципами построения многофункционального аналитического инструмента в рамках создания адаптивной цифровой платформы налоговых органов являются следующие:

- систематизация сбора, хранения и использования информации;

- непрерывная обработка потока данных;

- исключение повторных запросов информации у участников налоговых правоотношений;

- актуальность и достоверность информации, находящейся в распоряжении налоговых органов;

- автоматизированная проверка качества данных;

- открытость для интеграции адаптивной цифровой платформы с существующими и создаваемыми государственными и иными информационными ресурсами, ведомственными и межведомственными информационными системами на основе единой системы справочников, классификаторов и единых стандартов информационного взаимодействия;

- единство используемых терминов, нормативно-справочной информации, системы показателей и регламентной отчетности;

- исполнение требований обеспечения информационной безопасности.

Типовая структура многофункционального аналитического инструмента представлена на рисунке 11.

Разумеется, формирование адаптивной цифровой платформы налогового администрирования и внедрение многофункционального аналитического

инструмента потребуют значительных трудозатрат налоговых органов, а также временных и финансовых издержек.

В частности, необходимо провести серьезную методологическую работу по формированию исчерпывающего перечня сведений, необходимых налоговым органам для осуществления эффективного и качественного налогового администрирования, в целях налаживания соответствующего межведомственного информационного взаимодействия (посредством получения соответствующих сведений в электронном виде или посредством получения доступа к информационным системам профильных министерств и ведомств); провести оцифровку представленных (представляемых) на бумажных носителях сведений; систематизировать имеющуюся правоприменительную практику; адаптировать с учетом требований информационной безопасности аккумуляцию сведений из открытых данных и др.

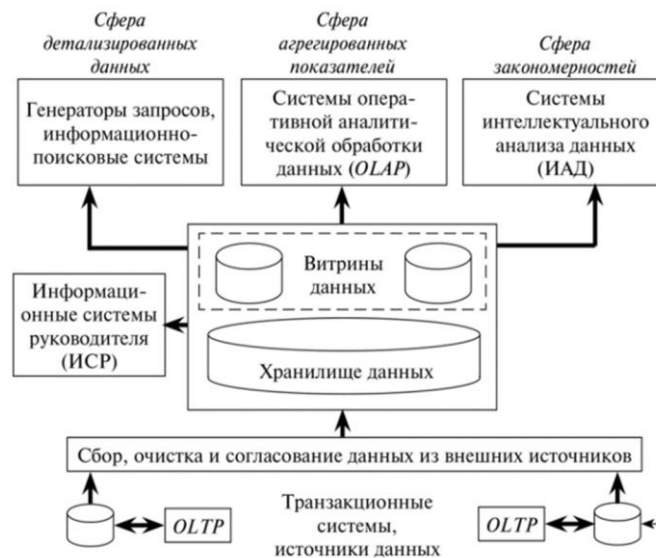


Рисунок 11. Типовая структура многофункционального аналитического инструмента
Источник: официальный сайт ЕИИНСУД [140].

Разработанная модель цифровой трансформации деятельности налоговых органов, основным элементом которой выступает адаптивная цифровая платформа с встроенным многофункциональным аналитическим инструментом, представлена на рисунке 12.

Предложенный подход позволяет обеспечить целостность, актуальность,

достоверность, непротиворечивость и своевременную оценку качества разрозненных данных. Он также обеспечивает их преобразование в нужный формат для аналитической обработки.

Внедрение такого инструмента значительно увеличит скорость доступа к данным и разнообразие аналитических запросов. Полученные таким образом данные преобразуются из вторичных по отношению к деятельности налоговых органов сведений в самостоятельный актив, что позволит изменить приоритеты в разработке программного обеспечения от «технической» автоматизации процессов к качественному управлению данными.

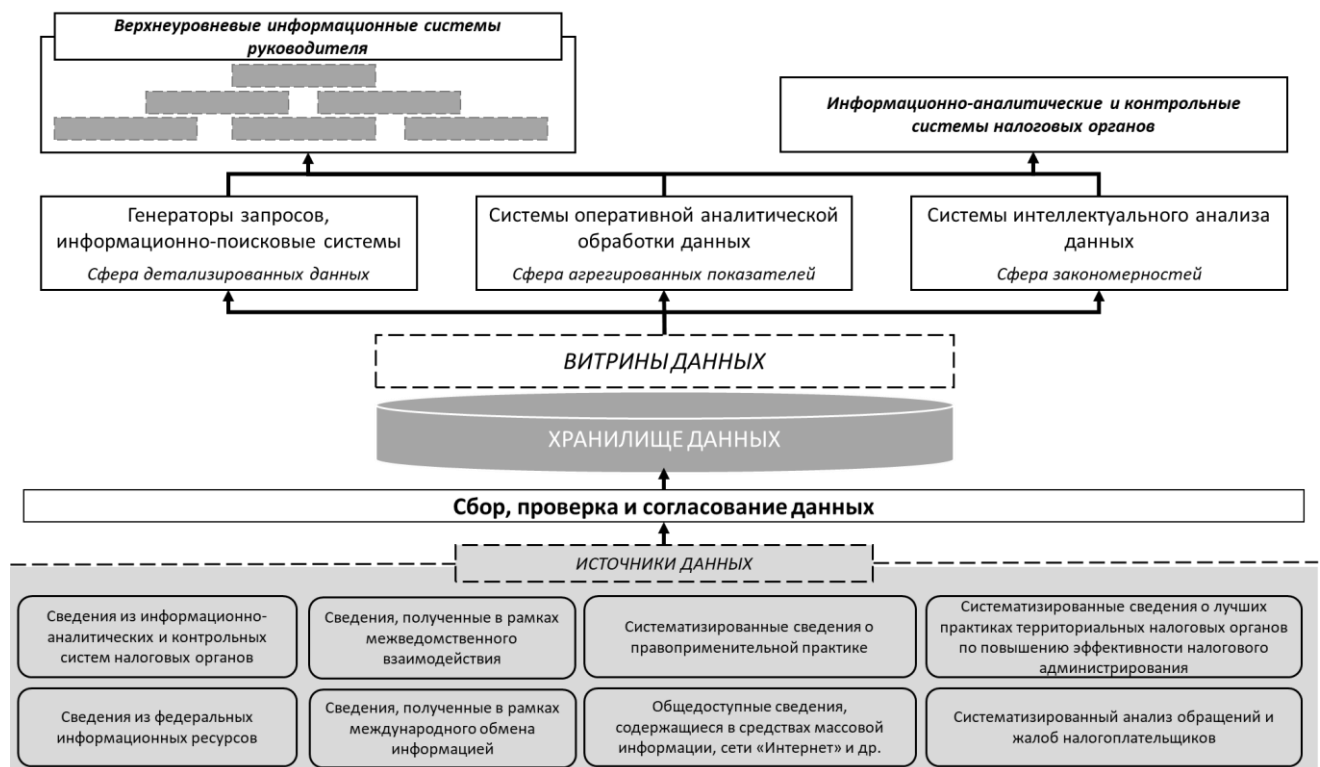


Рисунок 12 - Модель цифровой трансформации деятельности налоговых органов, основным элементом которой выступает адаптивная цифровая платформа с встроенным многофункциональным аналитическим инструментом

Источник: составлено автором.

Важно отметить, что создание адаптивной цифровой платформы налогового администрирования и внедрение многофункционального аналитического инструмента приведет к значительным положительным эффектам не только для налоговых органов, но также для национальной экономики и налогоплательщиков

в виде повышения прозрачности экономики и создания комфортной налоговой среды.

3.2 Развитие института налогового консультирования в соответствии с современными требованиями комплексной модернизации налоговой системы

Законодательство о налогах и сборах в Российской Федерации достаточно часто подвергается изменениям, в том числе путем уточнения и (или) дополнения действующих положений. С момента вступления в силу Налогового кодекса Российской Федерации в него было внесено более 200 правок, и их число с течением времени только растет [71]. Несмотря на то, что зачастую изменения направлены на уточнение конкретных налоговых норм и носят «точечный» характер, иногда они несут в себе серьезные корректировки налогового законодательства, как например, введение нового или исключение действующего специального налогового режима.

Кроме того, налоговое законодательство в Российской Федерации не ограничивается положениями Налогового кодекса Российской Федерации. На сегодняшний день налогоплательщику также необходимо обладать знаниями о положениях принятых в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации федеральных законов, соответствующих законов субъектов Российской Федерации и нормативных правовых актов муниципальных образований, подзаконных актов, а также о разъяснениях органов государственной власти (Министерства финансов Российской Федерации; ФНС России; профильных министерств и ведомств) и сложившейся судебной практике, чтобы действовать в рамках правового поля [112].

При этом в Российской Федерации действующее законодательство о налогах и сборах не предусматривает оказание налоговыми органами консультационных услуг налогоплательщикам [112]. В первую очередь такая

ситуация связана с установлением Налоговым кодексом Российской Федерации закрытого перечня прав и обязанностей налоговых органов [1].

Так, в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации в круг вопросов, по которым налоговые органы обязаны на безвозмездной основе информировать участников налоговых правоотношений, входят законодательство о налогах и сборах и принятые в соответствии с ним нормативные правовые акты; действующие налоги и сборы; порядок исчисления и уплаты налогов и сборов; права и обязанности участников налоговых правоотношений; полномочия налоговых органов и их должностных лиц; порядок заполнения и представления налоговых деклараций (расчетов).

Согласно действующему законодательству о налогах и сборах, налоговые органы имеют ограниченные полномочия в проведении информационной работы с налогоплательщиками, что обуславливает более просветительский характер деятельности нежели консультационный [112].

Согласно положениям Налогового кодекса Российской Федерации, Министерство финансов Российской Федерации предоставляет разъяснения участникам налоговых правоотношений относительно применения законодательства о налогах и сборах [1]. Однако следует отметить, что в соответствии с официальной позицией Министерства финансов Российской Федерации такие разъяснения имеют исключительно информационно-разъяснительный характер и не препятствуют иному толкованию норм налогового законодательства. Они должны рассматриваться наряду с публикациями и мнениями специалистов в данной области [39].

Таким образом, разъяснения Министерства финансов Российской Федерации также имеют в большей степени информационно-просветительский характер, не применимы на практике и зачастую не содержат исчерпывающего ответа на вопрос участника налоговых правоотношений [112]. Необходимо отметить, что помимо действующего подхода Министерства финансов Российской Федерации к предоставлению разъяснений на сложившуюся ситуацию также влияет отсутствие в распоряжении ведомства сведений и (или)

документов, необходимых для более тщательного и глубокого рассмотрения вопроса налогоплательщика.

Вместе с тем сложность и изменчивость норм законодательства о налогах и сборах, неоднозначность трактовки разъяснений органов государственной власти и сложившейся судебной практики, а также многообразие способов и форм осуществления хозяйственной деятельности приводят к объективной необходимости развития института налогового консультирования [112]. На сегодняшний день получение налогоплательщиками услуг, носящих исключительно информационный, разъяснительный и просветительский характер, уже недостаточно [102].

Так, по результатам проведенного анкетирования, результаты которого приведены в разделе 2.2 «Определение взаимосвязи направлений цифровизации с процессами институциональных преобразований контрольно-надзорной деятельности налоговых органов», установлено, что практически третья часть респондентов (29,7 % или 100 человек) считают, что нужны углубленные знания для понимания законодательства о налогах и сборах. При этом специалистом в этой сфере, которому не требуются консультации и (или) разъяснения норм налогового законодательства, считают себя лишь 25,5 % респондентов или 54 человека.

По оценкам центра исследований консалтинговой компании IPT Group, а также рейтингового агентства RAEX, за последние 10 лет рынок консалтинговых услуг в Российской Федерации вырос на 73 %. Однако сегмент налогового консультирования в структуре общей выручки значительно утрачивает свои позиции: в 2015 году данный сегмент занимал 12 % в структуре выручки в совокупном объеме рынка услуг консалтинга, на начало 2018 года эта цифра снизилась до 6,8 %, а на начало 2021 года составила лишь 3,5 % [159].

Учитывая изложенное, сегмент налогового консультирования не приносит больших объемов прибыли, несмотря на стабильный спрос со стороны участников налоговых правоотношений [121]. На сегодняшний день одним из ключевых факторов, влияющих на сложившуюся ситуацию, является высокая

стоимость услуг. Представители бизнеса зачастую содержат в штате профильных специалистов или ввиду ограниченности свободных финансовых ресурсов возлагают на сотрудников непрофильные функции, а для физических лиц обращение к налоговому консультанту может вовсе стать нецелесообразным [112].

Необходимо отметить, что в Российской Федерации на законодательном уровне все еще не завершено становление института налогового консультирования, несмотря на то, что соответствующие услуги в том или ином виде предоставляются с момента становления налоговой системы [74].

Долгое время налоговое консультирование не имело законодательно оформленных рамок. Профессия «Консультант по налогам и сборам» была введена в соответствующий квалификационный справочник в 2000 году постановлением Министерства труда Российской Федерации от 04.08.2000 № 57 [38].

Следующим этапом становления института налогового консультирования стало внесение на рассмотрение в Государственную думу Федерального собрания Российской Федерации законопроекта № 529626-6 «О налоговом консультировании» (далее – Законопроект) 23 мая 2014 года [8]. Предполагалось, что принятие такого закона позволит квалифицировать услуги по налоговому консультированию как самостоятельный вид экономической деятельности и определит границы ответственности налоговых консультантов [109]. В течение длительного периода времени законопроект неоднократно подвергался значительным доработкам, но на сегодняшний день так и не был принят.

И наконец в 2021 году Министерством труда и социальной защиты Российской Федерации был утвержден профессиональный стандарт «Консультант по налогам и сборам», что позволило систематизировать консультационные услуги, установить квалификационные требования и закрепить границу ответственности налоговых консультантов [26]. Учитывая изложенное, стало возможным рассматривать место института налогового консультирования в налоговой системе, опираясь на юридически оформленные нормы [105, 112].

На данный момент, нет общепринятого определения понятия «налоговое консультирование», которое бы удовлетворяло как законодательным нормам, так и научно-методическим подходам. Для формирования понятийного аппарата необходимо определить содержание понятия, прежде чем исследовать возможные пути совершенствования этого института [112]. Сравнительная характеристика различных подходов к определению сущности налогового консультирования приведена в таблице 7.

Таблица 7 - Сравнительная характеристика различных подходов к определению сущности понятия налогового консультирования

Содержание понятия	Автор	Ключевые положения
1 Деятельность, осуществляемая налоговыми консультантами или налоговыми консультациями по оказанию консультационных услуг в сфере отношений, регулируемых законодательством	Законопроект [8]	Консультационные услуги
2 Оказание лицам, которые являются плательщиками налогов и сборов консультационных, информационных и представительских услуг по вопросам исчисления, уплаты налогов и сборов, представления форм налоговой отчетности, а также по вопросам защиты прав и интересов налогоплательщиков и плательщиков сборов, определяемых законодательством о налогах и сборах	Законопроект, авторское мнение Ф.А. Гудкова [8]	Консультационные, информационные и представительские услуги
3 Предпринимательская деятельность, осуществляемая лицами, получившими статус налогового консультанта в установленном законом порядке по оказанию содействия в своевременной и полной уплате налогов и сборов и в обеспечении реализации законных прав и интересов участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах	Законопроект, авторское мнение А.И. Соломанина [8]	Предпринимательская деятельность по обеспечению реализации обязанностей, прав и интересов участников налоговых правоотношений
4 Вид профессиональной деятельности по оказанию налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам, либо иным лицам услуг, которые содействуют должному исполнению ими своих обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, принятыми в соответствии с ним нормативными актами	Ф.Р. Акаева [71]	Деятельность по оказанию услуг, содействующих должному исполнению обязанностей участников налоговых правоотношений
5 Передача знаний о действующей системе налогообложения и изменений, происходящих в ней, в распоряжение клиента	Г.А. Артеменко [73]	Передача знаний (информационные услуги)
6 Процесс передачи профессиональных знаний консультанта клиенту, предусматривающий	С.А. Аблязова [69]	Передача знаний с целью принятия

Содержание понятия	Автор	Ключевые положения
разъяснение и применение норм действующего налогового законодательства, определение налоговых последствий хозяйственных и других операций, а также поиск законных схем планирования налогового бремени для юридических и физических лиц с учётом специфики его деятельности с целью принятия клиентом взвешенных и выверенных решений в сфере налогообложения и их дальнейшей реализации		клиентом взвешенных и выверенных решений и их дальнейшей реализации
7 Вид профессиональной деятельности, заключающийся в оказании услуг по вопросам налогообложения, ориентированных на разработку рекомендаций и подготовку готовых решений по проблемам в области налогообложения физическим и юридическим лицам, являющимися плательщиками налогов, сборов и страховых взносов	А.Ю. Шеина, Е.И. Рябова, Р.Р. Хусаинова [121]	Разработка рекомендаций и подготовка готовых решений

Источник: составлено автором.

Необходимо отметить, что на сегодняшний день существует ряд факторов, оказывающих существенное влияние на качество и практико-ориентированность налоговых консультаций, в том числе следующие [112]:

- 1) Ограниченность информации, доступной налоговому консультанту.
- 2) Отсутствие гарантий соблюдения налоговым консультантом информационной безопасности передаваемых ему сведений и (или) документов.
- 3) Отсутствие гарантий качества оказанной услуги, в том числе в случае возникновения налоговых споров.
- 4) Низкий уровень налоговой культуры и налоговой грамотности участников налоговых правоотношений.

Кроме того, по результатам проведенного анкетирования, результаты которого приведены в разделе 2.2 «Определение взаимосвязи направлений цифровизации с процессами институциональных преобразований контрольно-надзорной деятельности налоговых органов», 39 % респондентов или 132 человека в качестве ключевой проблемы при обращении за помощью к специалистам по вопросам в сфере налогообложения отметили дорогостоящее оказание услуг.

По результатам проведенного анализа методологических подходов к

развитию института налогового консультирования можно сделать вывод, что ключевыми задачами указанного института являются повышение налоговой грамотности налогоплательщиков и организация эффективного взаимодействия с налоговыми органами [112].

При этом эти направления работы являются приоритетными и для налоговых органов, согласно стратегическим документам ФНС России [31, 34]. Анализ соответствующих стратегических документов позволяет выявить тенденцию развития налоговых органов в рамках внедрения принципов клиентоцентричности и упрощения взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами, в том числе путем реализации следующих положений [112]:

- внедрение голосового чат-бота интеллектуального веб-чата ФНС России;
- внедрение системы обработки обращений налогоплательщиков (СООН);
- автоматизация процесса досудебного обжалования результатов контрольных мероприятий;
- развитие электронного документооборота в хозяйственной деятельности;
- внедрение искусственного интеллекта в проект ККТ;
- обеспечение равных для всех условий ведения бизнеса.

Кроме того, если провести сравнительный анализ положений профессионального стандарта «Консультант по налогам и сборам» и функционалом налоговых органов, то можно сделать вывод, что ключевые положения во многом схожи, особенно если также учитывать внедренные налоговыми органами цифровые сервисы. Так, например, это можно проиллюстрировать на следующих примерах [112].

1. К трудовым функциям консультанта по налогам и сборам относится постановка на учет в налоговых органах, а интерактивный сервис ФНС России «Государственная онлайн-регистрация бизнеса» позволяет подготовить и направить документы для регистрации бизнеса с получением результата государственной услуги без уплаты госпошлины и без посещения налогового органа.

2. В функционал консультанта по налогам и сборам входит разработка и предоставление рекомендаций, методологическое обеспечение налогового учета, вопросов исчисления и уплаты налогов, сборов, взносов. При этом в обязанности налоговых органов входит информирование о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов. Кроме того, ФНС России разработаны интернет-сервисы «Прозрачный бизнес», который позволяет оценить налоговые риски (сравнить налоговую нагрузку и заработную плату со средними значениями по отрасли); «Выбор подходящего режима налогообложения»; ряд сервисов по электронному документообороту («Проверка корректности заполнения счетов-фактур», «Представление налоговой и бухгалтерской отчетности» и др.), а также на официальном сайте собрана информационно-методологическая база по вопросам в сфере налогообложения («Нормативные и методические материалы ФНС России», «Письма ФНС России, обязательные для применения налоговыми органами», «Решения по жалобам» и др.).

Учитывая изложенное, на сегодняшний день деятельность налоговых органов фактически уже охватывает институт налогового консультирования в рамках рассмотрения обращений налогоплательщиков, функционирования интерактивных сервисов, организации информационно-просветительской деятельности и др. [112].

Однако, налоговые органы не предоставляют консультации относительно налоговых последствий ведения бизнеса и совершения хозяйственных операций. Таким образом, они не предупреждают налогоплательщиков о возможных негативных последствиях действий или решений, принятых в рамках налоговых правоотношений, хотя это является наиболее важным для них вопросом (как для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, так и для физических лиц) [112].

Благодаря цифровой трансформации деятельности налоговых органов стало возможным разработать и внедрить в эксплуатацию электронный ресурс, который

позволяет налогоплательщикам получать разъяснения и рекомендации в отношении их конкретной ситуации в рамках работы со специальной информационной платформой [112].

В целях формирования такого ресурса ФНС России необходимо систематизировать в зависимости от жизненной ситуации налогоплательщика сведения, имеющиеся в распоряжении налоговых органов. Так, в первую очередь целесообразно наполнить соответствующую информационную базу следующими видами сведений:

- сведения о налогоплательщике, аккумулируемые в рамках риск-анализа (программные продукты ФНС России АИС «Налог-3», АСК «НДС-2» и др.);

- сведения, полученные в рамках межведомственного взаимодействия, в том числе сведения, полученные посредством СМЭВ, в рамках соглашений о межведомственном информационном взаимодействии, а также представленные в ответ на запрос налоговых органов или по инициативе государственного органа власти/органа местного самоуправления;

- результаты рассмотрения жалоб и обращений налогоплательщиков (интерактивные сервисы «Решения по жалобам», система обработки обращений налогоплательщиков (СООН) и др.);

- разъяснения и письма ФНС России и Минфина России, носящие информационно-просветительский характер (интерактивные сервисы «Нормативные и методические материалы ФНС России», «Письма ФНС России, обязательные для применения налоговыми органами» и др.);

- сложившаяся судебная практика по вопросу налогоплательщика;

- сведения, в том числе общедоступные, содержащиеся в средствах массовой информации, информационно-телекоммуникационной сети «Интернет»;

- иные сведения, находящиеся в распоряжении налоговых органов.

Цифровые технологии, необходимые для реализации данного проекта, уже давно применяются налоговыми органами. Среди них можно выделить технологии лингвистического анализа, высокотехнологичные центры обработки данных (ЦОД), нейронные сети, машинное обучение, анализ «больших данных» и

омниканальность [178].

Представляется целесообразным создать электронный ресурс на основе уже реализованных интерактивных сервисов, продемонстрировавших свою эффективность на практике, таких как «Личный кабинет налогоплательщика физического лица», «Личный кабинет юридического лица» и «Личный кабинет индивидуального предпринимателя». Это позволит обеспечить предоставление налогоплательщику разъяснений и рекомендаций, соответствующих конкретной жизненной ситуации, наиболее простым и эффективным способом [112].

Необходимо отметить, что по результатам проведенного анкетирования, результаты которого изложены в разделе 2.2 «Определение взаимосвязи направлений цифровизации с процессами институциональных преобразований контрольно-надзорной деятельности налоговых органов», 84 % респондентов или 283 человека изъявили однозначное желание получать на безвозмездной основе налоговые консультации в налоговых органах. При этом 79 % опрошенных или 266 человек готовы получать указанные консультации посредством использования интерактивных сервисов «Личный кабинет налогоплательщика физического лица», «Личный кабинет юридического лица», «Личный кабинет индивидуального предпринимателя».

В таблице 8 отражены результаты сравнительного анализа преимуществ и недостатков внедрения функционала института налогового консультирования на площадке налоговых органов.

Таблица 8 - Анализ преимуществ и недостатков внедрения функционала института налогового консультирования в деятельность налоговых органов

Для налоговых органов		Для налогоплательщиков	
Преимущества	Недостатки	Преимущества	Недостатки
1 Представление разъяснений и рекомендаций в рамках рассмотрения сложных и нестандартных ситуаций – это путь к выявлению пробелов и несовершенств в	Необходимость закрепления правового статуса оказания налоговыми органами консультационных услуг (например, путем отнесения их к разъяснениям	Гарантия качества полученных разъяснений, в том числе благодаря действию норм пункта 8 статьи 75 и подпункта 3 пункта 1 статьи 111 Налогового	При предоставлении разъяснений и рекомендаций налоговый орган не учитывает особенности корпоративной организации и управления

Для налоговых органов		Для налогоплательщиков	
Преимущества	Недостатки	Преимущества	Недостатки
законодательстве о налогах и сборах, а также в функционале действующих программных продуктов	налоговых и финансовых органов в рамках реализации норм пункта 8 статьи 75 и подпункта 3 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса) [1]	кодекса (о неначислении пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика в результате выполнения им письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, а также об исключении вины лица в совершении налогового правонарушения в результате выполнения налогоплательщиком указанных письменных разъяснений) [1]	
2 Повышение налоговой грамотности и налоговой культуры налогоплательщиков	Значительные временные и финансовые издержки, связанные с необходимостью доработки существующих программных продуктов и разработки новых	Информационная безопасность получаемых и передаваемых сведений	При возникновении спорных ситуаций возникает необходимость обращения к сторонним специалистам для представления интересов
3 Повышение уровня доверия к налоговым органам	Необходимость наполнения электронного ресурса данными. При этом особую сложность в рамках автоматизации процесса представляет систематизация методологических разъяснений, требующих глубокого погружения в вопрос налогоплательщика	Безвозмездность услуги	Отсутствие независимого взгляда на вопрос
4 Организация эффективного взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами	Необходимость повышения квалификации специалистов, поскольку одним из источников информации для ресурса будут именно предоставленные разъяснения в рамках рассмотрения обращений налогоплательщиков	Значительный опыт налоговых органов при решении схожих ситуаций	-
5 Расширение числа пользователей	-	Возможность получения	-

Для налоговых органов		Для налогоплательщиков	
Преимущества	Недостатки	Преимущества	Недостатки
интерактивных сервисов «Личный кабинет налогоплательщика-физического лица», «Личный кабинет юридического лица», «Личный кабинет индивидуального предпринимателя»		консультации и (или) разъяснений удаленно	

Источник: составлено автором.

Учитывая изложенное, несмотря на значительные сложности нормативно-правового регулирования, а также сложности технической реализации разработки, внедрения и поддержания соответствующего информационного ресурса, внедрение части функционала института налогового консультирования в деятельность налоговых органов представляется целесообразным и обоснованным.

Внедрение такого функционала в работу налоговых органов не означает полное исключение коммерческого сектора налогового консультирования. Налоговые органы не смогут охватить все аспекты работы налоговых консультантов, такие как, например, представление интересов налогоплательщика при урегулировании налоговых споров или разработка стратегии по оптимизации налогового учета. Вместе с тем это позволит создать удобный инструмент взаимодействия для всех участников налоговых отношений, включая налоговые органы [112].

На текущий момент как для представителей бизнеса, так и для физических лиц основным преимуществом обращения к налоговому консультанту является возможность получения практических рекомендаций и предложений, направленных на минимизацию существующих и потенциальных рисков и ошибок, а также решение спорных ситуаций и вопросов, возникающих в результате проведения налоговых проверок [69, 121].

При этом прозрачность экономики и создание комфортной для

добросовестных налогоплательщиков налоговой среды, в том числе путем создания цифровой экосистемы и транзакционной среды, являются стратегическими ориентирами налоговых органов [105]. В рамках реализации стратегии повышения качества и эффективности налогового администрирования применение современных цифровых технологий позволило налоговым органам значительно упростить и сделать прозрачным взаимодействие с налогоплательщиками. Так, наиболее перспективным направлением совершенствования налогового администрирования является развитие технологий «бесконтактной» работы с налогоплательщиками в режиме реального времени [107].

Однако при рассмотрении вопроса о внедрении функционала налогового консультирования в работу налоговых органов, важно учесть, что основной принцип работы налогового консультанта - объективность. Это означает, что налоговый орган, как государственный орган, контролирующей правильность исчисления и полноту уплаты налогов и сборов, фактически является заинтересованной стороной [112].

Вместе с тем необходимо отметить, что развитие института налогового консультирования на площадке налоговых органов не приводит к нарушению принципа объективности, поскольку все консультации и (или) разъяснения будут предоставляться налоговыми органами, также как и налоговыми консультантами, опираясь на положения действующего законодательства о налогах и сборах, разъяснения органов государственной власти и сложившуюся судебную практику, в том числе по вопросам налоговой оптимизации. Кроме того, современные цифровые технологии, применяемые на сегодняшний день налоговыми органами, в значительной степени позволяют исключить влияние человеческого фактора на результат соответствующей консультации [112].

В современных условиях стремительного развития инструментов налогового администрирования, в том числе благодаря применению налоговыми органами цифровых технологий, становится все более актуальным вопрос о развитии института налогового консультирования, в том числе ввиду сложности и

недостатков действующего налогового законодательства, неоднозначных разъяснений государственных органов и сложившейся судебной практики [112].

Хотя законодательное закрепление института налогового консультирования еще не завершено, на практике консультационные услуги в области налогообложения являются неотъемлемой частью деятельности добросовестных налогоплательщиков [120]. Вместе с тем существуют факторы, значительно ограничивающие доступность таких услуг для налогоплательщиков, например, высокая стоимость услуг и отсутствие гарантий качества.

Учитывая изложенное, в настоящее время внедрение функционала института налогового консультирования в деятельность налоговых органов представляется актуальным и целесообразным. Несмотря на сложности, связанные с правовым регулированием и техническим обеспечением, следует иметь в виду, что деятельность налоговых органов фактически уже охватывает частично институт налогового консультирования, а цифровые технологии, необходимые для этого, применяются ими уже длительное время [112].

Таким образом, развитие института налогового консультирования в соответствии с современными требованиями комплексной модернизации налоговой системы путем разработки и внедрения налоговыми органами электронного ресурса, позволяющего налогоплательщику получить разъяснения и рекомендации по своей конкретной ситуации, позволит не только значительно расширить механизмы взаимодействия с налогоплательщиками и повысить уровень налоговой культуры и грамотности населения, но и значительно расширить возможности налоговых органов в части осуществления информационно-просветительской работы и совершенствования налогового администрирования в целом, поскольку подразумевает более глубокое погружение в проблемные вопросы налогоплательщиков, что позволит в режиме реального времени получать представление о несовершенствах программных продуктов ФНС России и пробелах в действующем законодательстве о налогах и сборах [112].

3.3 Предложения по обеспечению эффективности применения цифровых технологий в рамках осуществления налоговыми органами контрольно-надзорной деятельности

Для предупреждения возможных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также повышения налоговой грамотности налогоплательщиков на официальном сайте ФНС России размещается актуальная информация о типовых и массовых нарушениях законодательства, выявляемых налоговыми органами в ходе контрольной работы, в том числе в части методологических нарушений при исчислении налогов и сборов. Указанный перечень призван помочь налогоплательщикам самостоятельно анализировать свою финансово-хозяйственную деятельность на предмет выявления соответствующих нарушений в целях уточнения налоговых обязательств и снижения налоговых рисков.

На сегодняшний день ФНС России подготовлен и опубликован анализ характерных нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленных в ходе проведения налоговых проверок, исключительно за период с 2014 по 2018 г. Необходимо отметить, что отсутствие материалов за более поздние периоды в первую очередь связано с ограничительными мерами, связанными с предупреждением возникновения и распространения новой коронавирусной инфекции COVID-19 [14, 16, 32, 33].

Вместе с тем перечень частых нарушений обязательных требований по налоговому контролю включает в себя типовые методологические нарушения налогового законодательства, которые в большей степени носят точечный характер и не связаны непосредственно с особенностями финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, в том числе отраслевыми [172]. Так, например, в число характерных нарушений налогового законодательства, в том числе включены следующие:

1) В части исчисления налога на прибыль организаций:

- неправомерное отнесение отдельных связанных с производством товаров

(работ, услуг) затрат к косвенным расходам;

- неправомерное включение в состав расходов необоснованных и экономически неоправданных затрат на аренду (субаренду) недвижимого имущества;

- отнесение к расходам на оплату труда расходов в виде стоимости бесплатно предоставляемых продуктов питания, не предусмотренных трудовым договором.

2) В части исчисления налога на добавленную стоимость:

- занижение налоговой базы на суммы погашенной заемщиком задолженности по договору займа;

- занижение налоговой базы в результате неправомерного применения освобождения от налогообложения НДС;

- невосстановление суммы НДС, принятой к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, а также имущественным правам, при переходе налогоплательщика на специальные налоговые режимы.

Необходимо отметить, что, согласно опубликованным ФНС России перечням частых нарушений обязательных требований по налоговому контролю за период с 2014 по 2016 г., 2017 г. и 2018 г. соответственно, подход к выявлению предполагаемых нарушений методологического характера не только не учитывает особенности осуществления налогоплательщиком финансово-хозяйственной деятельности, но и оставался неизменным с 2014 года, несмотря на возникновение новых аналитических возможностей, связанных с цифровой трансформацией деятельности налоговых органов.

На сегодняшний день качество контрольной работы обеспечивается на этапе отбора объектов налогового контроля. Благодаря внедрению прорывных цифровых технологий налоговым органам удалось в значительной степени автоматизировать процессы определения налоговых рисков и расчета налогового разрыва в части применения налогоплательщиком схем ухода от налогообложения и минимизации своих налоговых обязательств.

Так, на сегодняшний день приоритетными информационно-аналитическими подсистемами при сборе информации о налоговых рисках налогоплательщика являются следующие [139]:

- АСК «НДС-2», который позволяет в автоматизированном режиме сопоставлять сведения о товарных потоках налогоплательщиков и выявлять расхождения в представленных налоговых декларациях по НДС;

- ПК «ППА-отбор», в котором содержится информация о наличии и (или) отсутствии рисков совершения налоговых правонарушений. Указанная аналитическая прикладная подсистема АИС «Налог-3» введена налоговыми органами в промышленную эксплуатацию в марте 2019 года [30]. ПК «ППА-отбор» в автоматическом режиме рассчитывает более 80 критериев риска, на основании которых формирует соответствующий рейтинг налогоплательщиков и «Карту рисков», а также по более чем 50 критериям оценивает налогоплательщиков на предмет соответствия признакам «фирмы-однодневки» и (или) «технической компании».

Необходимо отметить, что подход к риск-анализу налоговыми органами совершенствуется на постоянной основе. Так, например, в настоящее время при разработке алгоритма расчетов рисков учтены также риски поведения налогоплательщиков, которые не всегда могут быть оценены в стоимостном выражении, благодаря внедрению системы рейтинговых баллов («маркерных» критериев). При этом риски налогоплательщиков оцениваются не в разрезе каждого критерия, а «рейтинговым способом», то есть стоимостные показатели и рейтинговые баллы будут проанализированы в совокупности и в зависимости от набранных баллов будет выстроен рейтинг налогоплательщиков по убыванию от налогоплательщиков с чрезвычайно высоким риском к налогоплательщикам с низким риском.

Таким образом, на сегодняшний день благодаря цифровой трансформации налогового администрирования налоговыми органами удалось сформировать единообразный подход к отбору налогоплательщиков для целей предпроверочного анализа и формирования плана выездных налоговых проверок,

в том числе существенно снизив влияние человеческого фактора на процесс отбора [77].

Данная система отбора налогоплательщиков позволяет качественно проводить выездные налоговые проверки: по итогам 2022 года результативность проведенных выездных налоговых проверок составила 95 %. Кроме того, риск-ориентированный подход, используемый ФНС России, позволил обеспечить рост налоговых поступлений во все уровни бюджета: по результатам контрольно-аналитической работы налоговых органов в бюджет поступило 439,1 млрд р. (в том числе 189,0 млрд р. по результатам аналитической работы налоговых органов), что на 31 % больше чем в 2021 году (333,7 млрд р.) [139].

Как показала практика, указанный подход позволяет выявлять макро-риски, характерные для большинства участников рынка, и достаточно эффективно побуждать налогоплательщиков к добровольному отказу от использования схем уклонения от налогообложения [96].

Вместе с тем необходимо отметить, что современный подход налоговых органов к организации контрольной работы, несмотря на то, что совершенствуется на постоянной основе, все же в большей степени направлен на совершенствование «технического» блока работы, представляющего собой сопоставление показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков по различным критериям, а не методологического.

Внедрение цифровых технологий и реализация принципов клиентоцентричности в рамках осуществления налогового администрирования позволили налоговым органам изменить парадигму налогового контроля. Так, система налогового мониторинга, специальный налоговый режим для самозанятых, а также отраслевые проекты открыли для налоговых органов принципиально новые возможности осуществления налогового администрирования благодаря изменению подхода в работе с налогоплательщиками в рамках реализации принципов прозрачности и доверительных отношений.

Вместе с тем указанные системные изменения не нашли своего отражения в

совершенствовании подхода к методологическому сопровождению налогового администрирования, в том числе в части выявления предполагаемых методологических нарушений законодательства о налогах и сборах, несмотря на существенное расширение аналитических возможностей налоговых органов, связанных не только с внедрением современных цифровых технологий, но и с получением доступа к наиболее полному объему информации о налогоплательщике [122].

На сегодняшний день становится очевидным, что в целях обеспечения комфортной налоговой среды, реализации принципов «незаметного» налогообложения для добросовестных налогоплательщиков, а также в целях повышения эффективности и качества налогового администрирования налоговыми органами необходимо уделить особое внимание при проведении контрольно-аналитической работы выявлению ключевых особенностей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, в том числе отраслевых, поскольку эффект от проведенной налоговыми органами работы в рамках современного риск-ориентированного подхода уже не отвечает в полной мере современным экономическим реалиям и вызовам.

На сегодняшний день можно выделить ряд факторов, которые значительно затрудняют работу налоговых органов в указанном направлении, в том числе следующие [113].

1) Налоговое администрирование охватывает все виды экономической деятельности. Таким образом, для осуществления полного и качественного налогового администрирования налоговыми органами зачастую требуются глубокие познания в рамках конкретной отрасли, в том числе по вопросам отраслевого нормативного правового регулирования, существующих технических условий и требований, применения специальной техники и др. Вместе с тем сотрудники налоговых органов не обладают соответствующими профессиональными компетенциями, а привлечение экспертов вне рамок осуществления мероприятий налогового контроля не только нормативно не определено, но и требует значительных финансовых затрат.

2) Методологические нарушения налогового законодательства зачастую сопровождаются нарушениями отраслевого законодательства и наоборот (например, нарушения в части законодательства об экологии и природопользовании в части сокрытия объемов добытого полезного ископаемого влекут за собой нарушения налогового законодательства в части неправомерного уменьшения налогооблагаемой базы). Таким образом, неотъемлемой частью доказательственной базы по предполагаемому нарушению законодательства о налогах и сборах должны стать результаты соответствующих мероприятий и (или) заключение профильного министерства или ведомства. Вместе с тем на сегодняшний день такое взаимодействие между налоговыми органами и профильными министерствами и ведомствами на должном уровне не осуществляется как на федеральном уровне, так и на региональном.

3) Выявление методологических нарушений требует значительных затрат временных и трудовых ресурсов, вместе с тем существующая организационная структура налоговых органов не позволяет в полной мере реализовать соответствующий подход в рамках осуществления контрольно-аналитической работы.

4) Действующее в налоговых органах распределение между сотрудниками структурных подразделений прав доступа (ролей) в рамках использования программных продуктов (АИС «Налог-3», АСК «НДС-2», ПК «ППА-отбор» и др.) приводит к отсутствию возможности у сотрудника, осуществляющего методологическое сопровождение исчисления налогов и сборов, воспользоваться возможностями автоматизированного риск-анализа. Необходимо отметить, что сложившаяся ситуация, в том числе оказывает существенное влияние на качество и полноту ответов, направляемых налоговыми органами по результатам рассмотрения обращений налогоплательщиков в соответствии с Федеральным законом от 02.05.2006 № 59 «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации», поскольку при подготовке ответа сотрудники, осуществляющие методологическое сопровождение исчисления налогов и сборов, руководствуются исключительно материалами, представленными

налогоплательщиком, не анализируя при этом иные сведения, находящиеся в распоряжении налоговых органов [2].

5) На сегодняшний день не только отсутствует техническая реализация методологического сопровождения контрольно-аналитической и (или) контрольной работы, но и зачастую при анализе финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика сотрудники, в компетенцию которых входит методологическое сопровождение исчисления налогов и сборов, не привлекаются вовсе. На практике «методологи» в большинстве случаев привлекаются исключительно на этапе согласования акта выездной налоговой проверки в случае выявления сотрудниками контрольного блока методологических нарушений. Вместе с тем в рамках проведения выездных налоговых проверок на основании плана, сформированного по результатам проведенного риск-анализа, ввиду сложности и длительности выявления методологических нарушений, в том числе необходимости углубленного анализа профильной документации (относящейся непосредственно к сфере деятельности налогоплательщика), анализа правоприменительной практики, получения заключения профильного министерства (ведомства) и др., методологические нарушения зачастую не выявляются вовсе.

6) В настоящее время не установлены показатели результативности и эффективности контрольно-надзорной деятельности в части методологической работы [29]. Сложившаяся ситуация приводит к тому, что ввиду высокого уровня загруженности сотрудников налоговых органов при осуществлении мероприятий налогового администрирования приоритетная роль в большинстве случаев отводится подотчётным вопросам в целях недопущения административных санкций за недостижение установленных показателей.

7) Современная концепция деятельности налоговых органов направлена на недопущение и (или) минимизацию недовольства налогоплательщиков в рамках взаимодействия с налоговыми органами. Такая тенденция, в том числе наблюдается при рассмотрении подхода к совершенствованию системы досудебного урегулирования налоговых споров, предполагающего недопущение

возникновения жалоб в принципе [182]. Вместе с тем углубленный анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика на предмет выявления предполагаемых методологических нарушений законодательства о налогах и сборах, а также сбор соответствующей доказательственной базы неизбежно влекут за собой формирование негативного отношения со стороны налогоплательщиков.

Совершенствование принципов налогового администрирования в рамках формирования комфортной налоговой среды, в том числе в части создания честной конкурентной среды (недопущение использования схем уклонения от налогообложения в качестве конкурентного преимущества), реализации принципов незаметности налогового контроля для добросовестных налогоплательщиков и др., невозможно без совершенствования методологического подхода к осуществлению налогового контроля.

Так, в настоящее время налоговым органам целесообразно пересмотреть подход к цифровизации контрольно-надзорной деятельности, чтобы максимально использовать потенциал цифровых технологий в налоговом администрировании. Это позволит эффективнее выявлять нарушения налогового законодательства, а также обеспечивать большую прозрачность в отношениях с налогоплательщиками. Реализовать указанную концепцию целесообразно, в том числе опираясь на следующие мероприятия в целях инициирования методологической работы налоговых органов, а также повышения ее качества и эффективности:

- 1) Разработка концепции организации контрольной и контрольно-аналитической работы в части выявления методологических нарушений законодательства о налогах и сборах, непосредственно связанных с особенностями осуществления налогоплательщиками финансово-хозяйственной деятельности.

Так, учитывая имеющийся у налоговых органов опыт в рамках реализации отраслевых проектов, целесообразно на первых этапах разработки указанной концепции ключевое значение придать именно ранжированию

налогоплательщиков по отраслям (сферам деятельности). Причем ранжирование должно осуществляться не на основании заявленных налогоплательщиками кодов Общероссийского классификатора видов экономической деятельности (ОКВЭД), а на основании иных критериев, свидетельствующих об осуществлении деятельности непосредственно в соответствующей отрасли, в том числе на основании наличия лицензий и (или) разрешений, участия в соответствующих тендерах и др. Кроме того, благодаря расширяющемуся на постоянной основе функционалу информационно-аналитических ресурсов налоговых органов на сегодняшний день возможно вид деятельности налогоплательщика определить на основании имеющихся в налоговых органах сведений о выручке, в том числе с использованием функциональных возможностей налогового автомата.

Прежде всего такая мера связана с тем, что присвоение кодов по ОКВЭД имеет своей целью лишь классификацию и кодирование видов экономической деятельности и информации о них [23]. Следовательно, присвоение организации какого-либо кода по ОКВЭД не лишает ее права на осуществление иных видов деятельности [44]. Коды определяются налогоплательщиком самостоятельно, и указанные коды по ОКВЭД вносятся регистрирующим органом в ЕГРЮЛ без каких-либо дополнительных проверок обоснованности указания тех или иных кодов [42, 43].

Так, в рамках предоставления государственной поддержки на период ограничений, вызванных распространением коронавирусной инфекции, ряд налогоплательщиков столкнулись с отказом в получении мер поддержки ввиду несовпадения кода деятельности, указанного в ЕГРЮЛ, с перечнем видов деятельности, сформированным Правительством Российской Федерации [153].

Вникая в структуру отраслевого рынка налоговые органы смогут проводить сегментацию налогоплательщиков по группам и определенным экономическим показателям в целях выявления налоговых рисков, а также причин их образования путём идентификации конкретных методологических схем незаконной оптимизации налоговых обязательств. Таким образом, в поле зрения ФНС России будет находиться не конкретный налогоплательщик, а отрасль целиком, что

позволит установить специфику ведения деятельности в отрасли и определить типовые для каждой конкретной отрасли методологические нарушения налогового законодательства.

2) Изменение организационного подхода к проведению контрольной и контрольно-аналитической работы: привлечение на постоянной основе специалистов, в компетенцию которых входит методологическое сопровождение исчисления налогов и сборов, в том числе предоставление прав доступа к информационным аналитическим ресурсам налоговых органов в целях выявления методологических нарушений.

Необходимо отметить, что на сегодняшний день в территориальных налоговых органах не сформированы структурные подразделения, в компетенцию которых входит методологическое сопровождение исчисления налогов и сборов, ввиду функциональных особенностей указанного блока (соответствующие подразделения сформированы исключительно на региональном и федеральном уровне). Вместе с тем на сегодняшний день в рамках современной парадигмы налогового регулирования формирование методологической составляющей контрольно-аналитического блока представляется необходимой мерой.

Причем ввиду сложности выявления методологических нарушений налогового законодательства и сбора соответствующей доказательственной базы, а, следовательно, значительных сроков на проведение указанной работы, целесообразно в качестве ключевого направления методологической работы обозначить проведение (сопровождение) контрольно-аналитической работы налоговых органов. В противном случае это может привести к ухудшению динамики показателей эффективности проведения выездных налоговых проверок, в том числе в части сроков проведения и результативности проверок, что в свою очередь свидетельствует о повышении административной нагрузки на налогоплательщиков.

3) Разработка централизованного информационно-аналитического ресурса (подсистемы) в рамках формирования адаптивной цифровой платформы с многофункциональным аналитическим инструментом, в том числе содержащего

следующие сведения:

- лучшие практики территориальных налоговых органов по выявлению методологических нарушений законодательства о налогах и сборах, а также сбора соответствующей доказательственной базы (на сегодняшний день указанные сведения децентрализованы и не систематизированы);

- сведения о проведении пилотных, в том числе отраслевых проектов на подконтрольной территории, а также результатах их проведения (на сегодняшний день указанные сведения децентрализованы и не систематизированы, за исключением сведений о проведении федеральных отраслевых проектов);

- сведения о межведомственном взаимодействии в рамках проведения контрольно-надзорной деятельности в части методологической работы, в том числе сведения о заключенных соглашениях о межведомственном взаимодействии; виде получаемой/передаваемой информации; результатов совместных мероприятий; полученных заключений (рекомендаций) по вопросам, входящим в компетенцию органа государственного или муниципального управления и др. Формирование указанных видов сведений опирается на Стандарт комплексной профилактики рисков причинения вреда охраняемым законом ценностям и призвано обеспечить выработку единой методологической позиции по вопросам профилактики нарушений обязательных требований в целях комплексного воздействия на снижение рисков причинения вреда охраняемым законом ценностям [37];

- систематизированный анализ обращений и жалоб налогоплательщиков в части вопросов правильности исчисления обязательных платежей и проведения налоговыми органами соответствующих контрольных мероприятий, а также результатов их рассмотрения;

- систематизированный анализ сложившейся судебной практики, в том числе о делах, которые направлены на рассмотрение в судебные органы, но решение еще не получено;

- систематизированный анализ полученных разъяснений (рекомендаций) вышестоящих налоговых органов по вопросам методологии исчисления налогов и

сборов, а также организации контрольно-аналитической работы, направленной на выявление соответствующих методологических нарушений налогового законодательства;

- систематизированный анализ полученных разъяснений (рекомендаций) Министерства финансов Российской Федерации по вопросам методологии исчисления налогов и сборов.

Указанный ресурс позволит на первом этапе сформировать информационную основу осуществления налоговыми органами методологической работы, в том числе в рамках контрольно-надзорной деятельности. В дальнейшем благодаря внедрению прорывных цифровых технологий, в том числе технологий искусственного интеллекта, возможно внедрить самообучаемую аналитическую систему, которая на основе анализа имеющейся в распоряжении налоговых органов информации сможет в режиме реального времени выявлять у налогоплательщиков предполагаемые методологические нарушения налогового законодательства, в том числе благодаря сформированной информационной базе в рамках методологического информационного аналитического ресурса.

4) Установление показателей результативности и эффективности контрольно-надзорной деятельности в части методологической работы.

Ввиду особенностей функционирования указанного блока установить на данном этапе показатели результативности и эффективности деятельности, например, в части объема дополнительных поступлений в бюджетную систему, количества налогоплательщиков, уточнивших налоговые обязательства, количества выявленных нарушений методологического характера и др., весьма затруднительно, что, в том числе в первую очередь связано с децентрализацией работы налоговых органов по указанному направлению.

Таким образом, на сегодняшний день в качестве показателя результативности и эффективности контрольно-надзорной деятельности в части методологической работы целесообразно установить результаты наполнения соответствующего централизованного информационного аналитического ресурса,

необходимого налоговым органам для осуществления качественного налогового администрирования и налаживания соответствующего межведомственного взаимодействия.

В таблице 9 представлены выявленные недостатки современных подходов налоговых органов к осуществлению контрольно-надзорной деятельности и соответствующие практические рекомендации по укреплению методологической составляющей контрольно-аналитической работы налоговых органов.

Совершенствование принципов налогового администрирования в рамках формирования комфортной налоговой среды, в том числе в части создания честной конкурентной среды (недопущение использования схем уклонения от налогообложения в качестве конкурентного преимущества), реализации принципов незаметности налогового контроля для добросовестных налогоплательщиков и др., невозможно без совершенствования методологического подхода к осуществлению налогового контроля.

Таблица 9 - Недостатки современных подходов налоговых органов к осуществлению контрольно-надзорной деятельности и соответствующие практические рекомендации по укреплению методологической составляющей контрольно-аналитической работы налоговых органов благодаря возможностям цифровых технологий

Недостатки современных подходов налоговых органов к осуществлению контрольно-надзорной деятельности	Практические рекомендации по укреплению методологической составляющей контрольно-аналитической работы налоговых органов
1. Недостаточное методологическое сопровождение контрольно-аналитической работы	1. Разработка концепции организации контрольной и контрольно-аналитической работы в части выявления методологических нарушений законодательства о налогах и сборах, непосредственно связанных с особенностями осуществления налогоплательщиками финансово-хозяйственной деятельности
2. Неэффективное использование новых возможностей осуществления налогового администрирования, связанных не только с внедрением современных цифровых технологий, но и с получением доступа к наиболее полному объему информации о налогоплательщике, при совершенствовании подхода к методологическому сопровождению налогового администрирования	
3. Низкая эффективность межведомственного взаимодействия в части проведения совместных контрольных мероприятий	2. Разработка межведомственных соглашений о взаимодействии в рамках проведения контрольно-надзорных мероприятий в соответствии с положениями Стандарта комплексной профилактики рисков причинения вреда охраняемым законом ценностям,

Недостатки современных подходов налоговых органов к осуществлению контрольно-надзорной деятельности	Практические рекомендации по укреплению методологической составляющей контрольно-аналитической работы налоговых органов
	разработанного Министерством экономического развития Российской Федерации.
4. Отсутствие возможности всестороннего анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика ввиду существующей организационной структуры налоговых органов	3. Изменение организационного подхода к проведению контрольной и контрольно-аналитической работы: привлечение на постоянной основе специалистов, в компетенцию которых входит методологическое сопровождение исчисления налогов и сборов, в том числе предоставление прав доступа к информационным аналитическим ресурсам налоговых органов в целях выявления методологических нарушений
5. Отсутствие показателей результативности и эффективности контрольно-надзорной деятельности в части методологической работы	4. Установление показателей результативности и эффективности контрольно-надзорной деятельности в части методологической работы
6. Децентрализация сведений, необходимых для эффективного методологического сопровождения контрольной работы	5. Разработка централизованного информационно-аналитического ресурса (подсистемы) в рамках формирования адаптивной цифровой платформы с многофункциональным аналитическим инструментом

Источник: составлено автором.

Развитие цифровой экономики существенно повлияло на трансформацию деятельности налоговых органов. Сегодня это не просто внедрение новых технологий, но и обновление инфраструктуры, изменение организационных процессов и пересмотр подходов к налоговому контролю и взаимодействию с налогоплательщиками.

В соответствии с положениями Стандарта комплексной профилактики рисков причинения вреда охраняемым законом ценностям разработанного Министерством экономического развития Российской Федерации, комплексное изменение контрольно-надзорной деятельности в совокупности с правильным выявлением рисков причинения вреда охраняемым законом ценностям и возможностью эффективного управления ими предполагает профилактику, ориентированную на предотвращение конкретных рисков. Вместе с тем на сегодняшний день деятельность контрольно-надзорных органов, в том числе налоговых органов, рассматривается как превенция нарушений обязательных требований, а не непосредственно рисков причинения вреда [37].

Внедрение современных цифровых технологий позволяет налоговым органам одновременно совершенствовать все направления своей деятельности: повышать эффективность налогового контроля, качество взаимодействия с налогоплательщиками, а также иными министерствами и ведомствами, развивать международное сотрудничество и др. Так, осуществление качественной и эффективной методологической работы, в том числе в рамках контрольно-надзорной деятельности налоговых органов, на сегодняшний день невозможно без комплексного подхода к совершенствованию концепции налогового администрирования, в том числе в части контрольной и контрольно-аналитической работы. В современных реалиях в целях формирования комфортной и прозрачной налоговой среды, а также повышения качества налогового администрирования, необходимо уделить особое внимание не только внедрению и совершенствованию цифровых программных продуктов налоговых органов, но и соответствующим организационным и структурным преобразованиям.

Учитывая изложенное, изменение подхода к осуществлению контрольно-надзорной деятельности на основании разработанных практических рекомендаций по укреплению методологической составляющей контрольно-аналитической работы налоговых органов благодаря эффективному применению современных цифровых технологий станет эффективным механизмом совершенствования системы налогового администрирования и позволит получить ряд значимых эффектов не только для налоговых органов, но также для национальной экономики и налогоплательщиков. В первом случае это обеспечение высокого уровня налоговых поступлений в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, сокращение «теневого» сектора и повышение прозрачности экономики, а во втором – более комфортная налоговая среда и создание равных конкурентных условий.

Практическая реализация сформулированных по результатам проведенного исследования предложений по развитию налогового администрирования в условиях трансформации цифровой экономики может привести к ежегодному

приросту налоговых поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации (при сохранении положительной динамики прибыли организаций, объема налогооблагаемых доходов населения, а также сохранении тренда по снижению задолженности по налогам и сборам) не менее чем на 16 %, что наглядно представлено на рисунке 13, а также в приложении Г.

Для расчета прогнозируемых поступлений налоговых доходов в консолидированный бюджет Российской Федерации использовались показатели форм статистической налоговой отчетности, а также материалы органов государственной статистики, аналитическая информация ФНС России и др.

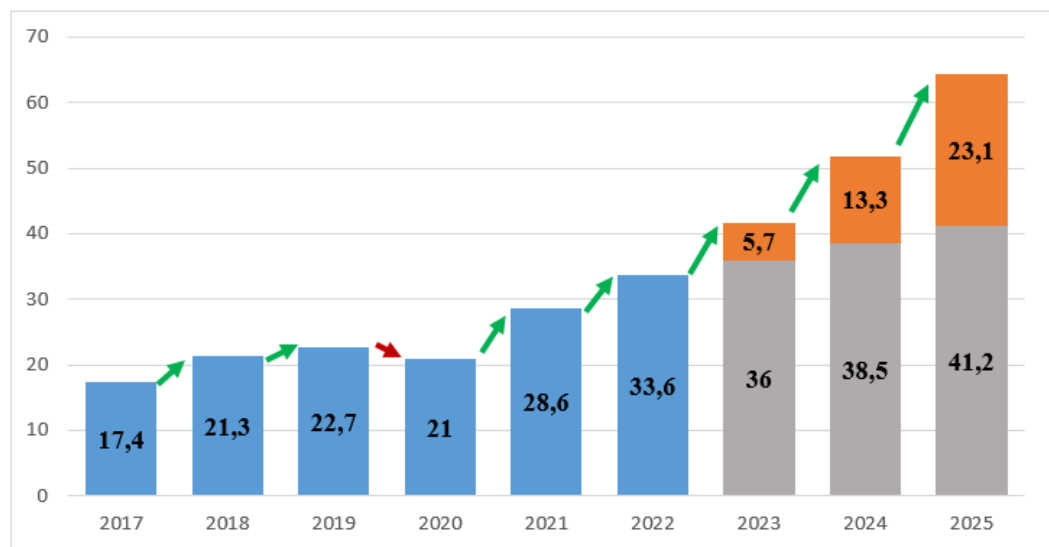


Рисунок 13 - Ожидаемые результаты практической реализации предложений по развитию налогового администрирования в условиях трансформации цифровой экономики
Источник: составлено автором.

Таким образом, реализация сформулированных по результатам проведенного исследования предложений по развитию налогового администрирования в условиях трансформации цифровой экономики позволит не только обеспечить высокий уровень налоговых поступлений в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, но и сформировать такую налоговую среду, при которой станет недопустимым получение налогоплательщиками прибыли и конкурентного преимущества за счет неполной уплаты налоговых платежей в бюджет.

Заключение

Проведенное исследование отечественной и зарубежной научной литературы, а также практического опыта стран мира в сфере развития налогового регулирования в условиях цифровизации экономики позволило сформулировать и обосновать следующие выводы и рекомендации.

1) На сегодняшний день цифровая трансформация экономики является одной из наиболее приоритетных задач и включена в национальные приоритеты социально-экономического развития всех развитых стран мира. Российская Федерация не является исключением, о чем свидетельствуют результаты соответствующих международных рейтингов. Вместе с тем в рамках исследования уровня конкурентоспособности России на глобальном цифровом рынке можно сделать вывод, что, несмотря на значительную работу, проделанную Правительством Российской Федерации, низкий уровень инноваций как в частном, так и в государственном секторе, а также пробелы нормативного правового регулирования значительно затрудняют цифровизацию экономики в России.

В рамках комплексного анализа сущности новой регуляторной среды отношений, возникающих с развитием цифровой экономики, установлено, что в современных реалиях грамотное и гибкое управленческое реагирование, в том числе путем цифровизации государственного управления, необходимо для развития цифровой экономики.

2) Формирование цифровой экономики является процессом глобальных изменений во всех сферах деятельности. На основании анализа международного опыта развития институционализации методов цифровизации государственного управления установлено, что эффективное управление процессами цифровизации экономики требует координации усилий органов государственной власти, представителей бизнеса, а также научного сообщества. Так, учитывая современные тренды развития экономики, в

глобальном масштабе происходит цифровизация процессов государственного управления.

В целях совершенствования концепции государственного управления процессами цифровизации в современных реалиях правительству Российской Федерации необходимо обеспечить информационные потребности общества и государства в режиме реального времени.

Учитывая изложенное, развитие информационных технологий обуславливает необходимость сопровождения цифровой трансформации системы государственного управления нормативно-правовым регулированием, совершенствованием сектора регулирования и контроля экономических отношений в условиях цифровизации экономики и др.

3) Учитывая выбранную правительством Российской Федерации концепцию формирования новой регуляторной среды отношений, возникающих с развитием цифровой экономики, можно сделать вывод, что в настоящее время нормативное правовое регулирование сферы налогообложения происходит в большей степени по следующим направлениям:

- развитие электронного правительства путем создания и популяризации электронных сервисов;

- создание благоприятных условий для функционирования и развития IT-компаний в целях ускорения разработки и внедрения инноваций, являющихся «движущей силой» цифровизации.

Вместе с тем в современных условиях отчетливо прослеживается необходимость комплексного совершенствования действующих регуляторных механизмов в целях формирования новой среды отношений, возникающих с развитием цифровой экономики, в том числе совершенствования механизмов налогового администрирования с учетом изменений, вызванных цифровизацией экономики.

Таким образом, в современных условиях у налоговых администраций нет выбора, кроме как создать собственную адаптивную цифровую платформу,

вокруг которой будет формироваться экосистема для налогоплательщиков и участников внешнеэкономической деятельности.

4) По результатам проведенного исследования установлена общемировая тенденция по переосмыслению подходов к государственному управлению и повышению его эффективности: в центре внимания — интересы человека, поэтому в современных реалиях клиентоцентричность выходит на первый план не только в бизнесе, но и в государственном секторе. Вместе с тем на сегодняшний день в России определение понятия «клиентоцентричность» на государственном уровне не введено, несмотря на то, что ряд экспертов связывает возможность кардинального совершенствования всех сфер общественной жизни и прежде всего государственного управления именно с данным понятием.

В результате проведенного исследования методологических подходов к определению сущности и содержания понятий «цифровизация» и «цифровая экономика» в целях изучения процессов цифровизации методов осуществления налогового регулирования предложены и обоснованы определение и сущность понятий «клиентоцентричность» и «клиентоцентричное государство», а также рассмотрено под призмой цифровой трансформации деятельности налоговых органов в рамках реализации принципов клиентоцентричности и уточнено понятие «налоговое консультирование».

5) Несмотря на постоянно совершенствующиеся подходы ФНС России к налоговому администрированию, а также существенное расширение аналитических возможностей налоговых органов, связанных не только с внедрением современных цифровых технологий, но и с получением доступа к наиболее полному объему информации о налогоплательщике, значительно отстает его методологическая составляющая.

В результате анализа современных тенденций в развитии институционализации методов налогового контроля становится очевидным, что в целях обеспечения комфортной налоговой среды, реализации принципов «незаметного» налогообложения для добросовестных налогоплательщиков, а

также в целях повышения эффективности и качества налогового администрирования налоговым органам необходимо уделить особое внимание при проведении контрольно-аналитической работы выявлению ключевых особенностей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, в том числе отраслевых, поскольку эффект от проведенной налоговыми органами работы в рамках современного риск-ориентированного подхода уже не отвечает в полной мере современным экономическим реалиям и вызовам.

В современных реалиях в целях формирования комфортной и прозрачной налоговой среды, а также повышения качества налогового администрирования, необходимо уделить особое внимание не только внедрению и совершенствованию цифровых программных продуктов налоговых органов, но и соответствующим организационным и структурным преобразованиям.

Изменение подхода к осуществлению контрольно-надзорной деятельности в части укрепления методологической составляющей такого контроля благодаря возможностям современных цифровых технологий позволит сформировать такую налоговую среду, при которой станет недопустимым получение прибыли и конкурентного преимущества за счет неполной уплаты налоговых платежей в бюджет.

б) Изучение направлений процесса цифровой трансформации методов взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами, в том числе с учетом международного опыта, позволило сделать вывод, что в современном мире добиться вывода взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками на качественно новый уровень удалось не только благодаря внедрению информационных технологий в процессы предоставления государственных услуг, но и за счет переосмысления парадигмы государственного управления в рамках перехода на реализацию принципов клиентоцентричности при принятии управленческих решений.

Поскольку в основе клиентоцентричного подхода стоит понимание клиента: его поведения, потребностей и желаний, для налоговых органов крайне важно оценивать результаты работы именно с позиции налогоплательщиков: как

граждане оценивают качество и удобство взаимодействия с налоговыми органами, а также что ставят в приоритет в рамках взаимодействия с органами власти.

Результаты проведенного исследования, в том числе в рамках проведения анкетирования в целях изучения потребностей налогоплательщиков по вопросам простоты, удобства и эффективности взаимодействия с налоговыми органами, свидетельствуют о необходимости существенной корректировки подхода налоговых органов к налоговому администрированию. Особое внимание должно быть уделено тому, как налогоплательщики оценивают качество взаимодействия с налоговыми органами и удобство исполнения налоговых обязательств.

Учитывая изложенное, в рамках цифровой трансформации налоговых органов особое внимание необходимо уделить реализации принципов клиентоцентричности, в том числе следующих:

- В основе цифровой концепции взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов должен лежать системный подход по созданию клиентоцентричной системы работы налоговых органов.

- Результатом взаимодействия с налогоплательщиками должно быть эффективное решение проблемы или исчерпывающий ответ на вопрос налогоплательщика независимо от канала взаимодействия (цифровой или традиционный).

- Клиентоцентричность подразумевает индивидуальный подход к клиенту, в связи с чем качество предоставляемых налоговыми органами услуг не должно различаться в зависимости от вида канала взаимодействия. Должна проводиться всесторонняя оценка уровня удовлетворенности налогоплательщиков деятельностью налоговых органов: традиционные каналы взаимодействия должны быть лаконично встроены в процессы цифровой трансформации.

- Развитие сервисов ФНС России должно носить системный характер: цифровые сервисы должны решать более сложные и комплексные задачи, но при этом быть простыми, понятными и удобными для налогоплательщиков. Востребованность налогоплательщиками цифровых услуг во многом зависит от

качества их функционирования.

Кроме того, целесообразным представляется развитие института налогового консультирования на базе цифровой адаптивной платформы налоговых органов, что позволит значительно повысить эффективность работы налоговых органов, обеспечить вовлечение налогоплательщиков в цифровую налоговую среду, а также существенно снизить издержки налогоплательщиков при исполнении своих налоговых обязательств. Предложение по внедрению указанного подхода основано на результатах анализа отечественной и зарубежной научной литературы, опыта налоговых администраций зарубежных стран, в наибольшей степени использующих современные цифровые технологии в целях совершенствования системы налогового администрирования, а также результатах социологических исследований и проведенного в рамках исследования анкетирования.

7) При определении направлений реформирования институционального преобразования налогового регулирования с учетом процесса цифровизации установлено, что в целях формирования комфортной налоговой среды на базе принципов клиентоцентричности, а также повышения эффективности и качества налогового администрирования, в том числе налогового контроля одновременно с формированием адаптивной цифровой платформы на базе налоговых органов необходимо существенно расширить аналитические возможности программных продуктов ФНС России, поскольку на сегодняшний день, несмотря на постоянно совершенствующиеся подходы к налоговому администрированию, значительно отстает его аналитическая составляющая.

Так, в целях повышения качества налогового администрирования ФНС России необходимо разработать и внедрить многофункциональный аналитический инструмент, который был бы способен в режиме реального времени обрабатывать информацию как из уже реализованных программных продуктов ФНС России, так и получаемых налоговыми органами из иных источников. При этом с учетом темпа развития цифровых технологий в перспективе указанный аналитический инструмент возможно сделать

самообучаемым, в том числе благодаря технологиям искусственного интеллекта.

Именно объединение потоков всех получаемых ФНС России данных в реальном времени позволяет говорить о «новой аналитике», поскольку истинный потенциал данных, которые получают налоговые органы в настоящее время до конца не раскрыт.

8) Ускоренный темп развития цифровой экономики в значительной степени повлиял на трансформацию деятельности налоговых органов. На сегодняшний день это уже не просто разработка и внедрение современных цифровых технологий, это и обновление инфраструктуры, организационные изменения, переосмысление сложившихся подходов к налоговому контролю и взаимодействию с налогоплательщиками. Внедрение современных цифровых технологий позволяет налоговым органам одновременно совершенствовать все направления своей деятельности: повышать эффективность налогового контроля, качество взаимодействия с налогоплательщиками, а также иными министерствами и ведомствами, развивать международное сотрудничество и др.

По результатам анализа этапов автоматизации функций налоговых органов, а также взаимосвязи форм и направлений цифровизации с процессами институциональных преобразований налогового регулирования, можно сделать вывод, что на сегодняшний день ФНС России в качестве основного инструмента совершенствования налогового администрирования, в том числе налогового контроля, рассматривает именно цифровую трансформацию своей деятельности.

Внедрение в работу инновационных технологий позволило налоговым органам концептуально поменять подход к налоговому администрированию в рамках формирования комфортной налоговой среды на базе принципов клиентоцентричности в условиях цифровизации экономики как в части осуществления контрольно-надзорной деятельности, так и в части взаимодействия с налогоплательщиками. Наиболее яркими примерами такой трансформации на сегодняшний день являются внедрение системы налогового мониторинга и специального налогового режима для самозанятых граждан

(налог на профессиональный доход).

Вместе с тем в современных реалиях в рамках раскрытия потенциала цифровых технологий при осуществлении налогового регулирования налоговым органам целесообразно пересмотреть подход к цифровизации контрольно-надзорной деятельности. Реализовать указанную концепцию целесообразно, в том числе опираясь на следующие мероприятия в рамках изменения парадигмы налогового администрирования в целях формирования комфортной налоговой среды на базе принципов клиентоцентричности в условиях цифровизации экономики:

а) Разработка концепции организации контрольной и контрольно-аналитической работы в части выявления методологических нарушений законодательства о налогах и сборах, непосредственно связанных с особенностями осуществления налогоплательщиками финансово-хозяйственной деятельности.

б) Изменение организационного подхода к проведению контрольной и контрольно-аналитической работы: привлечение на постоянной основе специалистов, в компетенцию которых входит методологическое сопровождение исчисления налогов и сборов, в том числе предоставление прав доступа к информационным аналитическим ресурсам налоговых органов в целях выявления методологических нарушений.

в) Разработка централизованного информационно-аналитического ресурса (подсистемы) в рамках формирования адаптивной цифровой платформы с многофункциональным аналитическим инструментом.

г) Установление показателей результативности и эффективности контрольно-надзорной деятельности в части методологической работы.

д) Развитие института налогового консультирования на базе цифровой адаптивной платформы налоговых органов.

Реализация разработанных автором на основе теоретических исследований и сложившейся практики внедрения цифровых технологий предложений по совершенствованию налогового администрирования в условиях цифровизации

российской экономики позволит не только в полной мере реализовать потенциал цифровой трансформации управленческих ресурсов налоговых органов в рамках создания комфортной налоговой среды, но и в перспективе привести к улучшению качества бюджетного планирования, стабильности поступлений обязательных платежей в бюджетную систему, несмотря на влияние внешних факторов, а также повышению прозрачности экономики и формированию комфортной налоговой среды.

Выводы и результаты, содержащиеся в диссертации, позволяют не только расширить теоретические рамки будущих исследований, но и определить состав и содержание практических методик и инструментов развития налогового администрирования в условиях трансформации цифровой экономики. Таким образом, результаты исследования будут полезны как ученым - теоретикам, так и практикующим специалистам, в том числе высшим руководителям ФНС России и Минфина России, а также соответствующих территориальных подразделений.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: НК : текст с изм. и доп. на 28.06.2022 : [принят Государственной думой 16 июля 1998 г. : одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г.] // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://base.garant.ru/77317123/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст: электронный.

2. О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации: Федеральный закон от 02.05.2006 № 59-ФЗ: текст с изм. и доп. на 27.12.2008 : [принят Государственной думой 21 апр. 2006 г. : одобрен Советом Федерации 26 апр. 2006 г.] // Президент России : офиц. сайт. - URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/23764> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст: электронный.

3. О стандартизации в Российской Федерации: Федеральный закон от 29.06.2015 № 162-ФЗ: текст с изм. и доп. на 30.12.2020 : [принят Государственной думой 19 июня 2015 г. : одобрен Советом Федерации 24 июня 2015 г.] // Президент России : офиц. сайт. - URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/39815> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст: электронный.

4. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации: Федеральный закон от 02.07.2021 № 305-ФЗ: [принят Государственной думой 16 июня 2021 г. : одобрен Советом Федерации 23 июня 2021 г.] // Президент России : офиц. сайт. - URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/47056> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст: электронный.

5. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 29.11.2021 № 379-ФЗ : [принят Государственной думой 16 нояб. 2021 г.: одобрен Советом Федерации 19 нояб. 2021 г.] // Президент России: офиц. сайт. - URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/47299> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст:

электронный.

6. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 14.07.2022 № 263-ФЗ : [принят Государственной думой 29 июня 2022 г. : одобрен Советом Федерации 8 июля 2022 г.] // Президент России : офиц. сайт. - URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/48197> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст: электронный.

7. О недрах: Закон Российской Федерации от 21.02.1992 № 2395-1: текст с изм. и доп. на 14.07.2022 // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://base.garant.ru/10104313/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст: электронный.

8. О налоговом консультировании: проект Федерального закона № 529626-6 // СОЗД ГАС «Законотворчество» : офиц. сайт. - URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/529626-6> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

9. О Стратегии научно-технологического развития Российской Федерации : указ Президента Российской Федерации от 01.12.2016 № 642 : текст с изм. и доп. на 15.03.2021 // Президент России : офиц. сайт. - URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/41449> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

10. О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017 - 2030 годы : указ Президента Российской Федерации от 09.05.2017 № 203 // Президент России : офиц. сайт. - URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/41919> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

11. О развитии искусственного интеллекта в Российской Федерации : указ Президента Российской Федерации от 10.10.2019 № 490 // Президент России : офиц. сайт. - URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/44731> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

12. О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года : указ Президента Российской Федерации от 21.07.2020 № 474 //

Президент России : офиц. сайт. - URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/45726> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

13. Об оценке гражданами эффективности деятельности руководителей территориальных органов федеральных органов исполнительной власти (их структурных подразделений) с учетом качества предоставления ими государственных услуг, а также о применении результатов указанной оценки как основания для принятия решений о досрочном прекращении исполнения соответствующими руководителями своих должностных обязанностей : постановление Правительства Российской Федерации от 12.12.2012 № 1284 : текст с изм. и доп. на 20.11.2018 // Правительство России : офиц. сайт. - URL: <http://government.ru/docs/6811/> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

14. Об особенностях осуществления в 2020 году государственного контроля (надзора), муниципального контроля и о внесении изменения в пункт 7 Правил подготовки органами государственного контроля (надзора) и органами муниципального контроля ежегодных планов проведения плановых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей : постановление Правительства Российской Федерации от 03.04.2020 № 438 : текст с изм. и доп. на 14.09.2020 // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://base.garant.ru/73850816/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

15. О внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации : постановление Правительства Российской Федерации от 04.09.2020 № 1347 // Правительство России : офиц. сайт. - URL: <http://government.ru/docs/all/129696/> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

16. Об особенностях формирования ежегодных планов проведения плановых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей на 2021 год, проведения проверок в 2021 году и внесении изменений в пункт 7 Правил подготовки органами государственного контроля (надзора) и органами муниципального контроля ежегодных планов проведения плановых проверок

юридических лиц и индивидуальных предпринимателей : постановление Правительства Российской Федерации от 30.11.2020 № 1969 // Правительство России : офиц. сайт. - URL: <http://government.ru/docs/40981/> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

17. Об утверждении Положения о федеральной государственной информационной системе «Единая информационная платформа национальной системы управления данными» и о внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации : постановление Правительства Российской Федерации от 14.05.2021 № 733 : текст с изм. и доп. на 29.12.2021 // Правительство России : офиц. сайт. - URL: <http://government.ru/docs/41888/> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

18. Об утверждении программы «Цифровая экономика Российской Федерации» : распоряжение Правительства Российской Федерации от 28.07.2017 № 1632-р // Правительство России : офиц. сайт. - URL: <http://government.ru/docs/all/112831/> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

19. Об утверждении Концепции развития и функционирования в Российской Федерации системы налогового мониторинга : распоряжение Правительства Российской Федерации от 21.02.2020 № 381-р // Правительство России : офиц. сайт. - URL: <http://government.ru/docs/all/126478/> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

20. Паспорт национальной программы «Цифровая экономика Российской Федерации» [утвержден президиумом Совета при Президенте Российской Федерации по стратегическому развитию и национальным проектам 24 дек. 2018 г.] // Правительство России : офиц. сайт. - URL: <http://government.ru/info/35568/> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

21. Протокол заседания президиума Совета при Президенте Российской Федерации по стратегическому развитию и национальным проектам от 04.06.2019 № 7 // Правительство России : офиц. сайт. - URL: [http://government.ru/department/410 /events/](http://government.ru/department/410/events/) (дата обращения: 02.03.2021). – Текст :

электронный.

22. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов [утвержден Минфином России] // Минфин России: офиц. сайт. - URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=128344 (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

23. О принятии и введении в действие Общероссийского классификатора видов экономической деятельности (ОКВЭД2) ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2) и Общероссийского классификатора продукции по видам экономической деятельности (ОКПД2) ОК 034-2014 (КПЕС 2008) : приказ Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://base.garant.ru/70639264/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

24. Об утверждении Порядка регистрации федеральным органом исполнительной власти в сфере стандартизации документов, разрабатываемых и применяемых в национальной системе стандартизации, сводов правил, международных стандартов, региональных стандартов и региональных сводов правил, стандартов иностранных государств и сводов правил иностранных государств : приказ Минпромторга России от 27.05.2016 № 1716 // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://base.garant.ru/71501952/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

25. Об утверждении Разъяснений (методических рекомендаций) по разработке региональных проектов в рамках федеральных проектов национальной программы «Цифровая экономика Российской Федерации» : приказ Минкомсвязи России от 01.08.2018 № 428 // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://base.garant.ru/73672487/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

26. Об утверждении профессионального стандарта «Консультант по налогам и сборам» : приказ Минтруда России от 12.10.2021 № 722н // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://base.garant.ru/403052800/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

27. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ // ФНС России : офиц. сайт. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/3897151/ (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

28. Об утверждении оснований, условий и способов проведения указанных в пункте 4.2 статьи 9 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» мероприятий, порядка использования результатов этих мероприятий, формы письменного возражения относительно предстоящей государственной регистрации изменений устава юридического лица или предстоящего внесения сведений в Единый государственный реестр юридических лиц, формы заявления физического лица о недостоверности сведений о нем в Едином государственном реестре юридических лиц : приказ ФНС России от 11.02.2016 № ММВ-7-14/72@ // КонсультантПлюс : справ.-правовая система URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_198382/ (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

29. О показателях результативности и эффективности контрольно-надзорной деятельности Федеральной налоговой службы : приказ ФНС России от 09.11.2017 № ММВ-7-1/846@ // ФНС России : офиц. сайт. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/knd/7080140/ (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

30. О вводе в промышленную эксплуатацию программного обеспечения функционального блока № 3 АИС «Налог-3», реализующего автоматизацию технологических процессов 103.06.09.00.0010 «Отбор отраслей/налогоплательщиков для проведения предпроверочного анализа» (2-я очередь) : приказ ФНС России от 27.03.2019 № СА-7-12/154@ // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://base.garant.ru/72207792/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

31. Об утверждении Миссии и Политики ФНС России в области качества на 2019-2021 годы : приказ ФНС России от 28.11.2019 № ММВ-7-19/598@ // ФНС

России : офиц. сайт. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/9473547/ (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

32. О принятии в рамках осуществления контроля и надзора неотложных мер в целях предупреждения возникновения и распространения коронавирусной инфекции : приказ ФНС России от 20.03.2020 № ЕД-7-2/181@ // ФНС России : офиц. сайт. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs_fts/9685945/ (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

33. О внесении изменений в приказ ФНС России от 20.03.2020 № ЕД-7-2/181@ «О принятии в рамках осуществления контроля и надзора неотложных мер в целях предупреждения возникновения и распространения коронавирусной инфекции» : приказ ФНС России от 24.04.2020 № ЕД-7-2/275@ // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. - URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_355452/ (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

34. Об утверждении Стратегической карты ФНС России на 2021 - 2023 годы : приказ ФНС России от 05.03.2021 № ЕД-7-1/173@ // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. - URL: <https://legalacts.ru/doc/prikaz-fns-rossii-ot-05032021-n-ed-7-1173-ob-utverzhdanii/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

35. Об утверждении стратегической карты ФНС России на 2020-2024 годы : приказ ФНС России от 05.03.2021 № ЕД-7-1/173@ // ФНС России : офиц. сайт. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/fts/ftsmission/ (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

36. Методические указания по контролю за технической обоснованностью расчетов платежей при пользовании недрами [утверждены постановлением Госгортехнадзора России от 10.12.1998 № 76] // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://base.garant.ru/12116734/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

37. Стандарт комплексной профилактики рисков причинения вреда охраняемым законом ценностям [утвержден протоколом заседания проектного

комитета от 27.03.2018 № 2] // ФНС России : офиц. сайт. - URL: https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/about_fts/docs/standart_risk.pdf (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

38. О внесении дополнения в квалификационный справочник должностей руководителей, специалистов и других служащих : постановление Минтруда России от 04.08.2000 № 57 // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://base.garant.ru/182491/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

39. Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 24.07.2019 № 03-02-08/55114 // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72545622/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

40. Письмо Департамента налоговой политики Минфина России от 30.04.2021 № 03-11-11/33669 // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400709041/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

41. Письмо ФНС от 23.03.2017 № ЕД-5-9/547@ // ФНС России : офиц. сайт. - URL: https://data.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/ed_5_9_547.pdf (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

42. Письмо ФНС России от 03.09.2018 № ЕД-19-2/263@ // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71949678/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

43. Письмо ФНС России от 24.06.2019 № ГД-3-14/6063@ // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72179194/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

44. Письмо ФНС России от 22.08.2019. № СА-17-2/229@ // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72540238/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст :

электронный.

45. Об основных направлениях реализации цифровой повестки Евразийского экономического союза до 2025 года : решение Высшего Евразийского экономического совета от 11.10.2017 № 12 // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71708158/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

46. Directive 2016/1148/EU of the European Parliament and of the Council concerning measures for a high common level of security of network and information systems across the union of 6 July 2016 // European Council : офиц. сайт. - URL: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/PE-26-2016-INIT/en/pdf> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

47. Directive 2014/61/EU of the European Parliament and of the Council on measures to reduce the cost of deploying high-speed electronic communications networks of 15 May 2014 // The European Union : офиц. сайт. - URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/LSU/?uri=celex%3A32014L0061> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

48. Regulation 2016/679/EU of the European Parliament and of the Council on the protection of natural persons with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, and repealing Directive 95/46/EC (General Data Protection Regulation) of 27 April 2016 // General Data Protection Regulation : офиц. сайт. - URL: <https://ogdpr.eu/en/gdpr-2016-679> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

49. Comprehensive EU Initiative «Digital single market» // European Commission : офиц. сайт. - URL: https://ec.europa.eu/commission/priorities/digital-single-market_en (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

50. Telemedia Act (TMA) of 26 February 2007 // WIPO LEX : офиц. сайт. - URL: <https://wipolex.wipo.int/en/legislation/details/14369> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

51. Federal Data Protection Act (BDSG) // Federal Ministry of Justice : офиц.

сайт. - URL: http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_bdsig/index.html (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

52. Act on the Federal Office for Information Security (BSI Act, BSIG) of 14 August 2009 // Federal Ministry of Justice : офиц. сайт. - URL: https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_bsig/englisch_bsig.html (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

53. Digital Strategy 2025 // The European Union : офиц. сайт. - URL: <https://digital-skills-jobs.europa.eu/en/actions/national-initiatives/national-strategies/germany-digital-strategy-2025> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

54. Telekommunikationsgesetz (TKG) of 22 June 2004 // Federal Ministry of Justice : офиц. сайт. - URL: https://www.gesetze-im-internet.de/tkg_2021/BJNR185810021.html (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

55. Определение Конституционного суда Российской Федерации от 01.03.2010 № 430-О-О // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://base.garant.ru/1794797/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

56. Постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 18.12.2007 № 64 // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://base.garant.ru/1785234/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

57. Постановление Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 22.01.2008 № 4822/07 // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1686174/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

58. Постановление Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 21.04.2009 № 16367/08 // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1691560/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

59. Определение Верховного суда Российской Федерации от 13.10.2017 № 301-КГ17-14294 // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL:

<https://base.garant.ru/71786932/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

60. Определение Верховного суда Российской Федерации от 30.05.2018 № 309-КГ18-5990 // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://base.garant.ru/71956484/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

61. Определение Верховного суда Российской Федерации от 28.01.2019 № 309-КГ18-23753 // ЮИС Легалакт : юр.-информ. Система. - URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-28012019-n-309-kg18-23753-po-delu-n-a71-135142017/> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

62. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 08.07.2014 № Ф01-2245/14 // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/39500618/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

63. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 15.06.2017 № Ф01-1060/2017 // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/39564248/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

64. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 25.02.2016 № Ф03-6218/2015 // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://base.garant.ru/37164057/> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

65. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 12.02.2019 № Ф06-42302/2018 // СудАкт : офиц. сайт. - URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/4MkpHRO8mbdv/> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

66. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 19.11.2018 № Ф07-14059/2018 // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. - URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ASZ&n=210300#ebwwnETUHvJlof361> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по

подписке. – Текст : электронный.

67. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 05.02.2018 № Ф09-8341/17 // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. - URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=AUR&n=188587#QMbinET2xdPOFpкc2> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

68. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 24.09.2018 № А71-13514/2017 // СудАкт : офиц. сайт. - URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/2dwtK8Cu3CVT/> (дата обращения: 02.03.2021). – Текст : электронный.

69. Аблязова, С. А. Теоретико-методические основы налогового консультирования в Российской Федерации / С. А. Аблязова. – Текст : электронный // Ученые записки Крымского инженерно-педагогического университета. – 2020. – № 4(70). – С. 27-31. - URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=46112567> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

70. Авдеева, И. Л. Цифровая трансформация экономических процессов: возможности и угрозы / И. Л. Авдеева, Т. А. Головина, Л. В. Парахина. – Текст : электронный // Финансовый бизнес. – 2020. – № 1(204). – С. 3-7. - URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=42462163> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

71. Акаева, Ф. Р. Роль и значение налогового консультирования в Российской Федерации в современных условиях / Ф. Р. Акаева. – Текст : электронный // Актуальные вопросы современной экономики. – 2020. – № 11. – С. 371-377. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=44548270> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

72. Андреева, Г. Н. Электронное правительство в Германии: организация, цифровая трансформация и правовое регулирование / Г. Н. Андреева. – Текст :

электронный // Социальные и гуманитарные науки. Отечественная и зарубежная литература. Серия 4: Государство и право. – 2018. – № 3. – С. 71-74. - URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=35629449> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

73. Артеменко, Г. А. Перспективы развития института налогового консультирования в России, как важнейшего условия модернизации системы налогового администрирования / Г. А. Артеменко. – Текст : электронный // Terra Economicus. – 2011. – Т. 9. – № 3-2. – С. 92-95. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=17063188> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

74. Барулин, С. В. Проблемы и перспективы развития института налогового консультирования в России / С. В. Барулин, А. В. Минвалиев. – Текст : электронный // Налоги и финансы. – 2018. – № 3(39). – С. 26-37. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=36685794> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

75. Биккинин, И. А. Перспективы регулирования цифровой экономики / И. А. Биккинин, Т. В. Шайхутдинов. – Текст : электронный // Европейский журнал экономических наук и управления. – 2017. – № 4. – С. 194-197. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=36269501> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

76. Богославец, Т. Н. Особенности налоговой системы Германии / Т. Н. Богославец. – Текст : электронный // Вестник Омского университета. Серия: Экономика. – 2010. – № 4. – С. 177-181. - URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=16912578> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

77. Борзилов, С. Г. Основные принципы организации контрольной работы и налогового планирования, новые подходы к назначению налоговых проверок / С. Г. Борзилов. – Текст : электронный // Совершенствование налогового

администрирования: материалы третьей науч.-практ. конф., 06 декабря 2018 года. –2019. – С. 106-109. - URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=37170496> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

78. Братцев, В. И. Цифровизация налогообложения и стимулирующая основа развития реального сектора экономики / В. И. Братцев, А. В. Ройбу. – Текст : электронный // Вестник Российского экономического университета имени Г. В. Плеханова. – 2018. – № 5(101). – С. 20-25. - URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=36346720> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

79. Братцев, В. И. Развитие процесса цифровизации как фактор, определяющий изменения механизма налогового администрирования / В. И. Братцев, А. М. Гришанова. – Текст : электронный // Вестник Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова. – 2021. – Т. 18. – № 1(115). – С. 5-13. - URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=44667817> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

80. Братцев, В. И. Тенденции развития цифровизации как фактора, определяющего совершенствование налогового администрирования / В. И. Братцев, А. М. Гришанова. – Текст : электронный // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2021. – Т. 2. – № 2(110). – С. 17-21. - URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=45644104> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

81. Братцев, В. И. Цифровая трансформация как способ осуществления налогового администрирования вне ведомственных границ / В. И. Братцев, А. М. Симачкова. – Текст : электронный // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2021. – Т. 3. – № 11(119). – С. 207-213. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=47430390> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

82. Волкова, К. М. Уберизация экономики / К. М. Волкова. – Текст : электронный // Проблемы современной науки и образования. – 2016. – № 11(53). – С. 85-87. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=26148784> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

83. Ворошило, В. В. Взаимодействие государственных структур по выявлению налоговых преступлений / В. В. Ворошило, О. А. Лищишина. – Текст : электронный // Экономика строительства и природопользования. – 2018. – № 1(66). – С. 95-101. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=35359922> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

84. Галиева, Л. Н. Организация работы с налогоплательщиками в условиях цифровой трансформации экономики / Л. Н. Галиева. – Текст : электронный // Совершенствование налогового администрирования: материалы четвертой науч.-практ. конф., 06 декабря 2019 года. – 2019. – С. 123-125. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=42672396> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

85. Гринев, В. П. Государственное регулирование цифровой экономики / В. П. Гринев. – Текст : электронный // Право и цифровая экономика. – 2018. – № 2(02). – С. 15-22. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=36533038> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

86. Гришанова, А. М. Международная практика по управлению изменениями в налоговой сфере, вызванными процессами цифровизации / А. М. Гришанова, В. И. Братцев. – Текст : электронный // Роль налогового планирования и учетно-аналитического обеспечения в безопасности функционирования хозяйствующих субъектов: сборник статей по итогам VII междунар. межвузовской науч.-практ. конф., посвящ. памяти профессора М.И. Баканова и профессора В.И. Петровой, 12 нояб. 2020 г. – 2021. – С. 105-113. – URL:

<https://www.elibrary.ru/item.asp?id=45787451> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистрированных пользователей.

87. Громова, Е. А. К вопросу об экспериментальных правовых режимах создания цифровых инноваций (регуляторных песочницах) / Е. А. Громова. – Текст : электронный // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Право. – 2019. – Т. 19. – № 3. – С. 36-40. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=39387649> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистрированных пользователей.

88. Гулькова, Е. Л. Налоговые вызовы цифровой экономики / Е. Л. Гулькова, М. В. Карп, М. В. Типалина. – Текст : электронный // Вестник университета. – 2019. – № 4. – С. 89-95. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=37610581> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистрированных пользователей.

89. Деева, Т. В. Адаптация деятельности ФНС России к новым технологическим условиям путем применения цифрового аудита и удаленного налогового контроллинга / Т. В. Деева. – Текст : электронный // Вестник МИРБИС. – 2020. – № 3(23). – С. 93-101. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=44429291> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистрированных пользователей.

90. Измайлова, С. А. Налоговая система и финансовые инструменты в условиях цифровой экономики / С. А. Измайлова. – Текст : электронный // Вестник Российского нового университета. Серия: Человек и общество. – 2020. – № 3. – С. 42-50. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=43789743> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистрированных пользователей.

91. Индикаторы цифровой экономики: 2019: статистический сборник / Г. И.

Абдрахманова, К. О. Вишнеvский, Л. М. Гохберг и др. – Текст : непосредственный. - Москва : НИУ ВШЭ, 2019. – 248 с.

92. Кавтарова, Х. Х. Налоговое администрирование в условиях цифровизации / Х. Х. Кавтарова, М. И. Махомашова, С. С. Хасанова. – Текст : электронный // Социально-экономические и финансовые аспекты развития Российской Федерации и её регионов в современных условиях: материалы I всероссийской науч.-практ. конф., 23 апреля 2020 года. – 2020. – С. 269-273. - URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=43154025> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистрированных пользователей.

93. Ким, А. Э. Анализ и оценка эффективности налогового контроля НДС / А. Э. Ким. – Текст : электронный // Современная наука и молодые учёные: сборник статей III междунар. науч.-практ. конф., 07 июля 2020 года. – 2020. – С. 61-63. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=43087393> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистрированных пользователей.

94. Кирова, Е. А. Модернизация налогового контроля в условиях цифровизации экономики / Е. А. Кирова, А. В. Кожебаткина. – Текст : электронный // Вестник университета. – 2020. – № 9. – С. 94-99. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=44029454> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистрированных пользователей.

95. Клиентоцентричный подход в государственном управлении: навигатор цифровой трансформации / под ред. О. В. Линник, А. В. Ожаровского, М. С. Шклярук. – Текст : непосредственный. – Москва: РАНХиГС при Президенте Российской Федерации, 2020. — 180 с.

96. Коваленко, И. Д. Увеличение эффективности контрольных работ налоговых органов ФНС России / И. Д. Коваленко. – Текст : электронный // Тенденции развития науки и образования. – 2019. – № 54-4. – С. 44-47. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=41473111> (дата обращения: 02.03.2021). –

Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

97. Колчин, С. П. Вовлечение налогоплательщиков в цифровую налоговую среду: инструменты поведенческой экономики / С. П. Колчин, А. А. Анисимова. – Текст : электронный // Налоги и налогообложение. – 2020. – № 5. – С. 76-87. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=44082445> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

98. Кравченко, Л. А. Современные цифровые технологии и конкурентная разведка / Л. А. Кравченко, Е. Г. Гиндес. – Текст : электронный // Проблемы информационной безопасности: труды VI Всероссийской с междунар. участием науч.-практ. конф., 13–15 февраля 2020 года. – 2020. – С. 19-21. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=42408688> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

99. Лугманова, Д. М. Трансформация взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов в условиях цифровизации экономики / Д. М. Лугманова. – Текст : электронный // Дневник науки. – 2021. – № 6 (54). – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=46363808> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

100. Матвеев, П. А. Человеческий фактор при внедрении цифровых технологий Федеральной налоговой службой / П. А. Матвеев. – Текст : электронный // Трансформация национальной социально-экономической системы России: материалы II междунар. науч.-практ. конф., 22 ноября 2019 года. – 2020. – С. 221-226. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=42815194> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

101. Минеева, В. М. Совершенствование налогового контроля в условиях цифровизации экономики / В. М. Минеева, А. В. Масалимова, А. А. Валиева. –

Текст : электронный // Энигма. – 2020. – № 20. – С. 68-82. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=42803956> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

102. Минеева, В. М. Роль и значение налогового консультирования в современных условиях / В. М. Минеева, Е. Н. Бугрова. – Текст : электронный // Исследователь года 2020: сб. ст. IV междунар. науч.-исследовательского конкурса, 06 декабря 2020 года. – 2020. – С. 105-113. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=44421892> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

103. Моисеенко, С. Л. Управление рисками цифровизации налогового администрирования - новая задача риск-менеджмента коммерческой организации / С. Л. Моисеенко, Н. П. Малышева. – Текст : электронный // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2021. – № 3-2. – С. 194-200. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=45049780> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

104. Муравлева, Т. В. Цифровая трансформация деятельности налоговых органов / Т. В. Муравлева, Д. Д. Орловская. – Текст : электронный // Наука и общество. – 2019. – № 3(35). – С. 31-34. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=42574188> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

105. Налоговое консультирование в условиях цифровой трансформации налогового администрирования в России / А. М. Туфетулов, М. А. Сафиуллин, В. И. Насырова [и др.]. – Текст : электронный // Казанский экономический вестник. – 2021. – № 4(54). – С. 42-50. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=47942553> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

106. Налоговые системы зарубежных стран: учебное пособие / Н. Н. Тютюрюков, А. В. Гурнак, А. В. Князева. – Текст : непосредственный. – Москва : Прометей, 2019 – 280 с.

107. Перспективы развития цифровизации налоговой системы / О. В. Пономарев, Н. Р. Мартьянов, К. В. Липовская, Н. Д. Иващенко. – Текст : электронный // Закон и право. – 2021. – № 9. – С. 66-69. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=46519251> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистрированных пользователей.

108. Петина, А. А. К вопросу о цифровизации налоговых процессов в России / А. А. Петина, Е. В. Ермош. – Текст : электронный // Современный взгляд на науку и образование: сб. науч. ст. – 2020. – С. 218-224. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=43038855> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистрированных пользователей.

109. Приженникова, А. Н. Актуальные вопросы налогового консультирования / А. Н. Приженникова, В. Ю. Селезнева. – Текст : электронный // Реформирование учета и права в современной России. - 2016. – С. 152-155. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=27553199> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистрированных пользователей.

110. Прохорова, М. И. Система Межведомственного Электронного взаимодействия в контрольной деятельности налоговых органов / М. И. Прохорова. – Текст : электронный // Вестник науч. конф. – 2016. – № 5-5(9). – С. 291-293. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=26383221> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистрированных пользователей.

111. Сайдулаев, Д. Д. Эволюция системы налогового администрирования в России / Д. Д. Сайдулаев, А. В. Тагирова. – Текст : электронный // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2019. – № 9-2. – С. 124-129. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=41146390> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистрированных пользователей.

112. Симачкова, А. М. Налоговое консультирование в условиях цифровой трансформации налогового администрирования в России / В. И. Братцев, А. М. Симачкова. – Текст: непосредственный // Научно-практический, теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2022. – Т. 2. – № 5. – С. 158-168.

113. Симачкова, А. М. Направления развития организационно-методического обеспечения контрольно-надзорной деятельности налоговых органов / А. М. Симачкова. – Текст: электронный // Вестник экономической безопасности. – 2023. – № 1. – С. 262-265. – URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=50513298> (дата обращения: 01.06.2023). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

114. Симачкова, А. М. Сущность и содержание налогового администрирования в рамках трансформации подходов к государственному управлению под влиянием развития цифровых технологий / А. М. Симачкова. – Текст: непосредственный // Аудиторские ведомости. – 2023. – № 1. – С. 144-148.

115. Симачкова, А. М. Цифровая трансформация налоговых органов как инструмент создания комфортной налоговой среды / А. М. Симачкова, В. И. Братцев. – Текст : непосредственный // Актуальные направления фундаментальных и прикладных исследований: материалы XXVI междунар. науч.-практ. конф, 22–23 июня 2021 года. – North Charleston : Morrisville: Lulu Press, Inc., 2021. – С. 145-152.

116. Симачкова, А. М. Цифровая трансформация налоговых органов в рамках реализации принципов клиентоцентричности / А. М. Симачкова. – Текст : непосредственный // XXXV Международные Плехановские чтения: сб. ст. аспирантов и молодых ученых, 07–08 апреля 2022 года. – Москва: ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г. В. Плеханова», 2022. – С. 253-258.

117. Солодимова, Т. Ю. Электронное межведомственное взаимодействие, электронные услуги и сервисы в налоговой системе / Т. Ю. Солодимова, Е. Г. Гринева. – Текст : электронный // Современные информационные технологии как основа совершенствования налоговой системы. - 2018. – С. 197-200. - URL: <https://>

www.elibrary.ru/item.asp?id=35391578 (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

118. Сударушкина, И. В. Цифровая экономика / И. В. Сударушкина, Н. А. Стефанова. – Текст : электронный // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2017. – Т. 6. – № 1 (18). – С. 182-184. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=29024923> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

119. Сулейманов, Д. Н. Цифровизация деятельности налоговых органов / Д. Н. Сулейманов. – Текст : электронный // Цифровые технологии: тренды и перспективы: сб. докладов всероссийской науч.-практ. конф. с междунар. участием, 08 декабря 2020 года. – 2020. – С. 78-87. - URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=45623273> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

120. Чечушкова, О. Н. Основные модели налогового консультирования / О. Н. Чечушкова. – Текст : электронный // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2020. – № 6-1. – С. 158-163. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=42976521> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

121. Шеина, А. Ю. Состояние и тенденции развития налогового консультирования в Российской Федерации / А. Ю. Шеина, Е. И. Рябова, Р. Р. Хусаинова. – Текст : электронный // Инновационное развитие экономики. – 2021. – № 1(61). – С. 190-201. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=45483572> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

122. Широков, А. Е. Проблемы контрольной деятельности налоговых органов Российской Федерации и направления их решения / А. Е. Широков, О. И. Тишутина. – Текст : электронный // Финансовая экономика: актуальные вопросы развития : сб. трудов III междунар. студенческой науч. конф., 16 ноября 2020 года. - 2020. – С. 222-225. - URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=44528126>

(дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

123. Юдина, Т. Н. Осмысление цифровой экономики / Т. Н. Юдина. – Текст : электронный // Теоретическая экономика. – 2016. – № 3 (33). – С. 12-16. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=36580838> (дата обращения: 02.03.2021). – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU для зарегистр. пользователей.

124. Bratcev, V. I. Digital transformation of management resources for a comfortable tax environment / A. M. Simachkova, V. I. Bratcev. – Текст : электронный // Transformation of the Labor Market: Risks, Trust, Prospects of International Communications 2021: The Proceedings of the III International scientific and practical conference, 27-28 May 2021. - URL: https://www.shs-conferences.org/articles/shsconf/pdf/2021/36/shsconf_tlm2021_04001.pdf (дата обращения: 02.03.2021).

125. Digitalisierung im Bund, Lander, Gemeinden. IT Organisation, Management und Empfehlungen. – Текст : электронный // Springer. - 2018. – 335 S. - URL: <https://www.researchgate.net/publication/320704527> (дата обращения: 02.03.2021).

126. Hunnius S. Stand und Perspektiven der Digitalisierung der Verwaltung. – Текст : электронный // Digitale Transformation der Verwaltung. Empfehlungen fur eine gesamtstaatliche Strategic. – 2017. – S. 12-16. - URL: <https://www.researchgate.net/publication/338682623> (дата обращения: 02.03.2021).

127. OECD. Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration. – Текст : непосредственный. - Paris, France : OECD Publishing, 2020.

128. Аналитический портал ФНС России : официальный сайт. - URL: <https://analytic.nalog.gov.ru/> (дата обращения 25.04.2021). – Текст : электронный.

129. АСК НДС // Информационный портал Audit-it.ru : официальный сайт. - URL: https://www.audit-it.ru/terms/taxation/ask_nds.html (дата обращения 12.04.2021). – Текст : электронный.

130. Взаимодействие с другими государственными учреждениями

Российской Федерации // ФНС России : официальный сайт. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/interaction_other/lic_org/ (дата обращения 16.10.2021). – Текст : электронный.

131. В России зарегистрировались два миллиона самозанятых // ФНС России : официальный сайт. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/10747467/ (дата обращения 01.02.2022). – Текст : электронный.

132. ВЦИОМ: самой популярной онлайн-услугой являются банковские операции // Информационное агентство ТАСС : официальный сайт. - URL: <https://tass.ru/obschestvo/6361470> (дата обращения 19.09.2021). – Текст : электронный.

133. В 1,5 раза выросла выручка плательщиков в сфере общепита // ФНС России : официальный сайт. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/11384881/ (дата обращения 01.03.2022). – Текст : электронный.

134. В 2021 году количество самозанятых выросло более чем в два раза // ФНС России : официальный сайт. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/11632019/ (дата обращения 01.02.2022). – Текст : электронный.

135. Госданные приглашают на платформу // ИД «Коммерсантъ» : официальный сайт. - URL: <https://www.kommersant.ru/doc/4801026> (дата обращения 11.11.2020). – Текст : электронный.

136. Госдума приняла закон о регуляторных «песочницах» для цифровых инноваций // РИА Новости : официальный сайт. - URL: <https://ria.ru/20200722/1574730900.html> (дата обращения 24.09.2021). – Текст : электронный.

137. Даниил Егоров подвел итоги работы налоговых органов за восемь месяцев 2020 года // Электронное периодическое издание Lenta.ru : официальный сайт. - URL: <https://lenta.ru/news/2020/09/23/fns/> (дата обращения 18.10.2020). – Текст : электронный.

138. Доклад Института государственного и муниципального управления НИУ ВШЭ «Рынок услуг самозанятых граждан» // НИУ ВШЭ : официальный сайт. - URL: <https://www.hse.ru/mirror/pubs/share/442787036.pdf> (дата обращения 16.11.2021). – Текст : электронный.

139. Доклад об осуществлении ФНС России государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2021 году // ФНС России : официальный сайт. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/#t10 (дата обращения 16.11.2021). – Текст : электронный.

140. Единая информационная платформа Национальной системы управления данными : официальный сайт. - URL: <https://nsud.info.gov.ru/> (дата обращения 24.09.2021). – Текст : электронный.

141. Единая система межведомственного электронного взаимодействия // ПАО «Ростелеком» : официальный сайт. - URL: https://www.company.rt.ru/projects/digital_economy_rf/egov/realized/system/ (дата обращения 15.12.2021). – Текст : электронный.

142. Единый налоговый платеж распространят на бизнес // Российская Газета : официальный сайт. - URL: <https://rg.ru/2021/04/01/edinyj-nalogovyj-platezh-rasprostraniat-na-iurlic-i-ip.html> (дата обращения 24.09.2021). – Текст : электронный.

143. Единый реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных : официальный сайт. - URL: <https://reestr.digital.gov.ru/> (дата обращения: 01.02.2022). – Текст : электронный.

144. Единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства : официальный сайт. - URL: <https://rmsp.nalog.ru/> (дата обращения: 10.06.2022). – Текст : электронный.

145. Ежегодный отчет Правительства Российской Федерации в Государственной Думе от 28 нояб. 2019 г. // Правительство России : официальный сайт. - URL: <http://government.ru/news/38464/> (дата обращения 21.06.2021). – Текст : электронный.

146. Ежегодный отчет Правительства в Государственной Думе от 22 июля 2020 г. // Правительство России : официальный сайт. - URL: <http://government.ru/news/40074/> (дата обращения: 30.07.2020). – Текст : электронный.

147. Мишустин М., вступительное слово на заседании Правительства

Российской Федерации о мерах по развитию российской IT-индустрии, проекты федеральных законов, бюджетные ассигнования. 16 июля 2020 г. // Правительство России : официальный сайт. - URL: <http://government.ru/news/40029/> (дата обращения: 30.07.2020). – Текст : электронный.

148. Интернет-интервью с Т. В. Матвеевой, начальником Управления информационных технологий ФНС России: «Личный кабинет налогоплательщика и другие интернет-сервисы ФНС России» // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. - URL: <http://www.consultant.ru/law/interview/matveeva2/> (дата обращения 26.04.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

149. Информационные технологии в Федеральной налоговой службе // Аналитическое агентство TAdviser : официальный сайт. - URL: [https://www.tadviser.ru/index.php/Статья:Информационные_технологии_в_Федеральной_налоговой_службе_\(ФНС\)](https://www.tadviser.ru/index.php/Статья:Информационные_технологии_в_Федеральной_налоговой_службе_(ФНС)) (дата обращения 26.04.2021). – Текст : электронный.

150. Исполнение бюджетов // Казначейство России : официальный сайт. - URL: <https://roskazna.gov.ru/ispolnenie-byudzhetrov/konsolidirovannyj-byudzheta/> (дата обращения 15.12.2021). – Текст : электронный.

151. Как ИТ помогают ФНС улучшить контроль и ужесточить борьбу с однодневками // Аналитическое агентство TAdviser : официальный сайт. - URL: https://www.tadviser.ru/index.php/Статья:Как_ИТ_помогают_ФНС_улучшить_контроль_и_ужесточить_борьбу_с_однодневками (дата обращения 10.03.2021). – Текст : электронный.

152. Как оценить качество работы налоговых органов? // ФНС России : официальный сайт. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/fl/interest/ocenka_kachestva/ (дата обращения 15.12.2021). – Текст : электронный.

153. Компании столкнулись с отказами в господдержке по формальным причинам // Ежедневная деловая газета РБК : официальный сайт. - URL: <https://www.rbc.ru/economics/16/04/2020/5e9734f59a79476b02ac352b> (дата обращения 01.03.2022). – Текст : электронный.

154. Михаил Мишустин подвел итоги работы налоговых органов за 10

месяцев 2018 года на праздничной коллегии // ФНС России : официальный сайт. - URL: https://www.nalog.ru/rn50/news/activities_fts/8064021/ (Дата обращения 18.10.2020). – Текст : электронный.

155. Мишустин оценил эффект от цифровизации налогового администрирования // Российская газета : официальный сайт. - URL: <https://rg.ru/2019/03/27/mishustin-ocenil-effekt-ot-cifrovizacii-nalogovogo-administrirvaniia.html> (дата обращения 12.04.2021). – Текст : электронный.

156. Молодо - сделано: число юных самозанятых выросло до 41 тысячи // Газета «Известия» : официальный сайт. - URL: <https://iz.ru/1208150/natalia-ilina-ekaterina-vinogradova/molodo-sdelano-chislo-iunykh-samozaniatykh-vyroslo-do-41-tysyachi> (дата обращения 01.02.2022). – Текст : электронный.

157. Налоговая политика нуждается в оцифровке // Газета «РБК» : официальный сайт. - URL: <https://www.rbc.ru/newspaper/2020/03/13/5e6a26569a7947101d1bd128> (дата обращения: 14.10.2020). – Текст : электронный.

158. Налоговый мониторинг – новый формат взаимодействия компании с налоговой службой // Аудиторско-консалтинговое партнерство Маминой : официальный сайт. - URL: https://auditpart.ru/uploadedFiles/files/Nalogovyy_monitoring_02-2020.pdf (дата обращения 03.05.2021). – Текст : электронный.

159. Обзор рынка консалтинговых услуг в России 2019-2020 // WiseAdvice Consulting Group : официальный сайт. - URL: <https://1c-wiseadvice.ru/company/blog/obzor-rynka-konsaltingovykh-uslug-v-rossii-2019-2020/> (дата обращения 01.05.2022). – Текст : электронный.

160. Онлайн-мониторинг налоговой отчетности в России // Аналитическое агентство TAdviser : официальный сайт. - URL: https://www.tadviser.ru/index.php/Статья:Онлайн-мониторинг_налоговой_отчетности_в_России (дата обращения 14.10.2020). – Текст : электронный.

161. О производстве и использовании валового внутреннего продукта (ВВП) за 2019 год // Федеральная служба государственной статистики : официальный сайт. - URL: https://rosstat.gov.ru/bgd/free/B04_03/IssWWW.exe/Stg/d05/61.htm (дата обращения: 14.10.2020). – Текст : электронный.

162. О сокращении числа фирм-однодневок рассказал Дмитрий Григоренко в программе «Налоги» // ФНС России : официальный сайт. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/8944393/ (дата обращения 10.03.2021). – Текст : электронный.

163. Отраслевой подход и его влияние на эффективность налоговых проверок // Информационный портал DOLGI.RU : официальный сайт. - URL: <https://www.dolgi.ru/news/5922> (дата обращения 01.03.2022). – Текст : электронный.

164. О цифровой платформе государственного управления // Правительство России : официальный сайт. - URL: <http://government.ru/news/38464/> (дата обращения 21.06.2021). – Текст : электронный.

165. Панельная дискуссия с участием представителей IT-индустрии от 9 июля 2020 г. // Правительство России : официальный сайт. - URL: <http://government.ru/news/39995/> (дата обращения: 14.10.2020). – Текст : электронный.

166. Платформа поставки данных ФНС России : официальный сайт. - URL: <https://geoschecki-vpd.nalog.gov.ru/#/self-employment> (дата обращения 01.02.2022). – Текст : электронный.

167. Подведены итоги года по работе над реестром российского программного обеспечения от 31 дек. 2021 г. // Министерство цифрового развития, связи и массовых коммуникаций : официальный сайт. - URL: <https://digital.gov.ru/ru/events/41403/> (дата обращения: 01.02.2022). – Текст : электронный.

168. Проблемы налогообложения приобретаемых в электронной форме товаров, работ и услуг и предложения по их решению // Гарант.ру : информ.-правовая система. - URL: <https://www.garant.ru/article/1223793/> (дата обращения: 14.10.2020). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

169. Реестр ЗАГС позволит минимизировать число ошибок в налоговых уведомлениях // ФНС России : официальный сайт. - URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/8826690/ (дата обращения: 01.10.2019). – Текст :

электронный.

170. Рейтинг глобальной конкурентоспособности стран мира по версии IMD // Гуманитарный портал : официальный сайт. - URL: <https://gtmarket.ru/ratings/imd-world-competitiveness-ranking> (дата обращения: 18.07.2022). – Текст : электронный.

171. Рейтинг стран мира по Индексу развития электронного правительства / Гуманитарный портал : официальный сайт. - URL: <https://gtmarket.ru/ratings/e-government-development-index> (дата обращения: 18.07.2022). – Текст : электронный.

172. Реформа контрольной и надзорной деятельности // ФНС России : официальный сайт. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/kndreform/ (дата обращения 04.03.2021). – Текст : электронный.

173. Россия: от цифровизации к цифровой экономике // Институт экономики роста им. Столыпина П. А. : официальный сайт. - URL: <https://stolypin.institute/research/our/rossiya-ot-cifrovizacii-k-cifrovoj-ekonomike>. – Текст : электронный.

174. Сектор ИКТ выработал иммунитет к COVID-перегрузкам // Институт статистических исследований и экономики знаний НИУ ВШЭ : официальный сайт. - URL: <https://issek.hse.ru/news/446639217.html/> (дата обращения: 11.08.2022). – Текст : электронный.

175. Система АСК НДС-2 автоматизирует налоговые процедуры и сводит к минимуму влияние человеческого фактора // ФНС России : официальный сайт. - URL: <https://www.nalog.ru/rn66/news/smi/5713368/> (дата обращения 12.11.2020). – Текст : электронный.

176. Система межведомственного электронного взаимодействия (СМЭВ) позволяет органам власти реализовать принцип «одного окна» // ФНС России : официальный сайт. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn15/news/tax_doc_news/4246646/ (дата обращения 12.11.2020). – Текст : электронный.

177. Доклад организации объединенных наций о цифровой экономике «Создание стоимости и получение выгод: последствия для развивающихся стран» // ООН : официальный сайт. - URL: <https://unctad.org/system/files/official->

document/der2019_overview_ru.pdf (дата обращения: 27.03.2020). – Текст : электронный.

178. Средний бизнес станет полностью прозрачным для ФНС // Газета Ведомости: официальный сайт. - URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2020/08/20/837309-srednii-biznes> (дата обращения 15.10.2020). – Текст : электронный.

179. Статистика и аналитика: работа с обращениями граждан // ФНС России: официальный сайт. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/appeals_citizens/ (дата обращения 15.12.2020). – Текст : электронный.

180. Статистика и аналитика: эффективность работы ФНС России // ФНС России : официальный сайт. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/#t31 (дата обращения 15.12.2020). – Текст : электронный.

181. Участники налогового мониторинга стали чаще обращаться за мотивированным мнением налоговых органов // ФНС России : официальный сайт. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/11702397/ (дата обращения 01.02.2022). – Текст : электронный.

182. ФНС подготовилась к росту жалоб бизнеса из-за права на «реконструкцию» // РБК : официальный сайт. - URL: <https://rbc.ru/turbopages.org/rbc.ru/s/economics/19/02/2021/602d2c119a79472ae6d193ec> (дата обращения 16.05.2021). – Текст : электронный.

183. ФНС России подвела предварительные результаты проекта по исключению недобросовестного поведения на рынках по состоянию на 10 дек. 2021 г. // ФНС России : официальный сайт. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/11690936/ (дата обращения 01.03.2022). – Текст : электронный.

184. ФНС России проводит отраслевой проект «Общественное питание» // ФНС России : официальный сайт. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/10465111/ (дата обращения 01.03.2022). – Текст : электронный.

185. Цифровая трансформация отраслей: стартовые условия и приоритеты // Институт статистических исследований и экономики знаний (ИСИЭЗ) НИУ ВШЭ : официальный сайт. - URL: <https://conf.hse.ru/mirror/pubs/share/463148459.pdf>. – Текст : электронный.

186. Аналитический доклад Института менеджмента инноваций «Цифровая экономика: глобальные тренды и практика российского бизнеса» // НИУ ВШЭ : официальный сайт. - URL: [https://imi.hse.ru/data/2017/10/07/1159564192/!Цифровая %20экономика %20-%20глобальные %20тренды %20и %20практика %20российского %20бизнеса.pdf](https://imi.hse.ru/data/2017/10/07/1159564192/!Цифровая%20экономика%20-%20глобальные%20тренды%20и%20практика%20российского%20бизнеса.pdf). – Текст : электронный.

187. Цифровизация с немецкой точностью // РБК : официальный сайт. - URL: <https://plus.rbc.ru/news/5a02ef437a8aa973fc3793a1> (дата обращения 06.05.2020). – Текст : электронный.

188. Доклад Всемирного Банка о мировом развитии 2016 «Цифровые дивиденды» // Всемирный Банк : официальный сайт. - URL: <https://openknowledge.worldbank.org/>. – Текст : электронный.

189. Чат-бот ФНС России : официальный сайт. - URL: <https://web-chat.nalog.ru/#section-about> (дата обращения 01.02.2022). – Текст : электронный.

190. Эксперт оценил налоговый маневр в IT-отрасли // РИА Новости : официальный сайт. - URL: <https://ria.ru/20200722/1574726414.html> (дата обращения 06.10.2021). – Текст : электронный.

191. Электронные сервисы // ФНС России: официальный сайт. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/el_usl2/ (дата обращения 01.02.2022). – Текст : электронный.

192. 209 компаний будут участвовать в налоговом мониторинге с 2021 года // ФНС России : официальный сайт. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/10222192/ (дата обращения 01.02.2022). – Текст : электронный.

193. 339 компаний станут участниками налогового мониторинга с 2022 года // ФНС России : официальный сайт. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/11587114/ (дата обращения 01.02.2022). – Текст : электронный.

194. Every Enterprise is Becoming a Digital Innovation Factory// International

Data Corporation (IDC) : официальный сайт. - URL: <https://blogs.idc.com/2020/01/17/every-enterprise-is-becoming-a-digital-innovation-factory/> (дата обращения 25.03.2020). – Текст : электронный.

195. Fixed capital investment share in the information and communications technology (ICT) industry in Russia in 2020, by segment // Statista Inc : официальный сайт. - URL: <https://www.statista.com/statistics/1308872/ict-fixed-capital-investment-share-by-segment-russia/> (дата обращения: 11.08.2022). – Текст : электронный.

196. I-DESI 2020: How digital is Europe compared to other major world economies? // ЕС : официальный сайт. - URL: <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/library/i-desi-2020-how-digital-europe-compared-other-major-world-economies> (дата обращения: 11.08.2022). – Текст : электронный.

197. Russia IT Services Market: 2019 Analysis and 2020–2024 Forecast // International Data Corporation (IDC) : официальный сайт. - URL: <https://www.idc.com/> (дата обращения: 11.08.2022). – Текст : электронный.

198. The Global Competitiveness Report 2019 // World Economic forum : официальный сайт. - URL: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2019/> (дата обращения: 11.08.2022). – Текст : электронный.

199. The inquiry of the House of Representatives Standing Committee on Taxes and Fees of the Australian Taxation Office «Inquiry into Taxpayer Engagement with the Tax System» // Australian Government : официальный сайт. - URL: <https://www.ato.gov.au/Tax-professionals/> (дата обращения: 11.08.2022). – Текст : электронный.

200. The OECD's report « Tax Administration 2021: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies» // OECD : официальный сайт. - URL: <https://www.oecd.org/tax/administration/tax-administration-23077727.htm> (дата обращения: 11.08.2022). – Текст : электронный.

201. The United Nations E-Government Survey 2018: Gearing E-Government to Support Transformation towards sustainable and resilient societies // ESCAP : официальный сайт. - URL: <https://www.unescap.org/resources/e-government-survey-2018-gearing-e-government-support-transformation-towards-sustainable> (дата обращения: 11.08.2022). – Текст : электронный.

Приложение А
(справочное)

Рейтинг стран по значению международного индекса «International Digital Economy and Society Index»

Таблица А.1 - Рейтинг стран по значению международного индекса I-DESI, сформированный по итогам исследования, проведенного в 2020 году

Наименование страны	2015	2016	2017	2018	Среднее значение
1 Дания	0,61	0,65	0,65	0,70	0,65
2 Финляндия	0,63	0,64	0,65	0,68	0,65
3 Исландия	0,60	0,61	0,68	0,62	0,63
4 Люксембург	0,57	0,62	0,65	0,62	0,62
5 Нидерланды	0,55	0,59	0,64	0,68	0,62
6 Норвегия	0,61	0,59	0,62	0,64	0,62
7 США	0,56	0,59	0,61	0,71	0,62
8 Швеция	0,58	0,59	0,63	0,65	0,61
9 Швейцария	0,56	0,57	0,61	0,66	0,60
10 Великобритания	0,54	0,60	0,59	0,59	0,58
11 Австралия	0,54	0,60	0,53	0,60	0,57
12 Эстония	0,55	0,56	0,54	0,57	0,55
13 Новая Зеландия	0,59	0,52	0,56	0,54	0,55
14 Канада	0,50	0,54	0,57	0,55	0,54
15 Германия	0,50	0,50	0,52	0,58	0,52
16 Ирландия	0,49	0,49	0,51	0,60	0,52
17 Япония	0,50	0,49	0,51	0,57	0,52
18 Франция	0,48	0,51	0,50	0,57	0,51
19 Республика Корея	0,46	0,50	0,52	0,54	0,51
20 Австрия	0,49	0,49	0,52	0,52	0,50
21 Мальта	0,49	0,50	0,51	0,48	0,49
22 Бельгия	0,44	0,48	0,50	0,49	0,48

Наименование страны	2015	2016	2017	2018	Среднее значение
23 Испания	0,44	0,50	0,47	0,47	0,47
24 Израиль	0,47	0,42	0,41	0,58	0,47
25 Кипр	0,42	0,43	0,47	0,47	0,45
26 Словения	0,42	0,43	0,45	0,47	0,44
27 Республика Чехия	0,41	0,39	0,45	0,47	0,43
28 Венгрия	0,38	0,42	0,45	0,41	0,42
29 Латвия	0,41	0,42	0,44	0,41	0,42
30 Литва	0,41	0,40	0,42	0,44	0,42
31 Хорватия	0,40	0,46	0,42	0,35	0,41
32 Португалия	0,41	0,38	0,44	0,41	0,41
33 Чили	0,39	0,45	0,46	0,35	0,41
34 Греция	0,38	0,40	0,41	0,40	0,40
35 Болгария	0,36	0,37	0,42	0,40	0,39
36 Российская Федерация	0,33	0,38	0,41	0,43	0,39
37 Румыния	0,33	0,35	0,42	0,42	0,38
38 Словакия	0,36	0,37	0,41	0,39	0,38
39 Китайская народная республика	0,31	0,34	0,41	0,46	0,38
40 Сербия	0,36	0,40	0,38	0,38	0,38
41 Италия	0,34	0,39	0,38	0,38	0,37
42 Бразилия	0,35	0,37	0,34	0,37	0,36
43 Мексика	0,34	0,34	0,37	0,37	0,36
44 Польша	0,31	0,35	0,34	0,36	0,34
45 Турция	0,28	0,26	0,32	0,34	0,30

Приложение Б
(справочное)

Анкета исследования уровня заинтересованности налогоплательщиков в развитии электронных (цифровых) сервисов налоговых органов, а также в получении консультационных услуг в налоговых органах

ПЕРСОНАЛЬНЫЕ ДАННЫЕ

1. Категория респондента:

1. Физическое лицо.
2. Индивидуальный предприниматель.
3. Представитель юридического лица.
4. Самозанятый налогоплательщик (плательщик налога на профессиональный доход).

2. Фамилия _____

Имя _____

Отчество _____

3. Пол: _____

4. Возрастная группа:

1. До 24 лет.
2. 25-29 лет.
3. 30-39 лет.
4. 40-49 лет.
5. 50 лет и старше.

5. Место фактического жительства (субъект Российской Федерации и город) _____

_____.

6. Семейное положение _____.

7. Количество детей (если детей нет, поставьте «0»)

_____.

8. Образование:

1. Высшее.
2. Высшее (магистратура).
3. Высшее (научная степень).
4. Средне-специальное.

9. Сфера деятельности: _____.

10. Должность: _____.

1. Оцените по шкале от «1» до «10», насколько вопросы в сфере налогообложения важны для Вас (где «1» - совсем не важны, а «10» - крайне важны).

Ответ: _____

2. Оцените по шкале от «1» до «10», насколько, по Вашему мнению, нормы налогового законодательства доступны и просты для понимания (где «1» - нужны углубленные знания для понимания, а «10» - нормы понятны, дополнительных разъяснений не требуется).

Ответ: _____

3. Оцените по шкале от «1» до «10» Ваш уровень знаний в сфере налогообложения, необходимых Вам для повседневного применения (где «1» - совсем не разбираюсь в этой сфере, а «10» - считаю себя специалистом в этой сфере, разъяснения или консультации не требуются).

Ответ: _____

4. Как часто Вы сталкиваетесь с вопросами в сфере налогообложения?

1. Никогда не занимался такими вопросами.
2. Не чаще 1 раза в год.
3. Несколько раз в год.
4. Раз в месяц.
5. На постоянной основе.

5. Оцените по шкале от «1» до «10» Вашу необходимость в привлечении профильных специалистов для решения возникающих вопросов в сфере налогообложения? (где «1» - помощь не требуется, а «10» - на постоянной основе обращаюсь за помощью к третьим лицам (налоговым консультантам, знакомым специалистам и т.д.)).

Ответ: _____

6. Какой способ обращения за помощью в вопросах налогообложения является наиболее приоритетным для Вас?

1. Привлечение на возмездной основе (платно) профильного специалиста (например, налогового консультанта).
2. Обращение за помощью к знакомым, являющимся специалистами в указанной сфере.
3. Обращение в налоговый и (или) финансовый орган для получения разъяснений.
4. Анализ общедоступных интернет-источников (статьи, форумы, сайт ФНС России, иные сайты и т.д.).
5. Помощь не требуется.

7. Как часто Вы обращаетесь за помощью по вопросам в сфере налогообложения к профильным специалистам (способами 1-3, указанными в вопросе № 6)?

1. На постоянной основе (например, на возмездной основе (платно) пользуюсь услугами консалтинговой компании).
2. По мере необходимости, но не реже 4 раз в год.
3. От 1 до 4 раз в год (включительно).
4. Помощь требуется, но к специалистам не обращался.

5. Помощь не требуется.

8. Какие, на Ваш взгляд, существуют проблемы при обращении за помощью к специалистам по вопросам в сфере налогообложения?

1. Дорогостоящее оказание услуг.
2. Недостаточный уровень компетентности специалистов, проводящих консультации (дающих разъяснения).
3. Невозможность применения на практике полученных на консультации рекомендаций (предоставленных разъяснений) в Вашем конкретном случае.
4. Длительный период рассмотрения Вашего вопроса.
5. Иные причины (не более 3-х):

1) _____;

2) _____;

3) _____.

9. Какие вопросы в сфере налогообложения являются для Вас наиболее приоритетными для получения помощи (например, получение имущественного налогового вычета по НДФЛ, исчисление налога на прибыль организаций при распределении дивидендов и т.д.) (не более 3-х)?

1) _____;

2) _____;

3) _____.

10. Оцените по шкале от «1» до «10» качество и полезность полученной Вами информации на консультации и (или) в разъяснениях (где «1» - информация бесполезна, а «10» - я получил ответы на все интересующие меня вопросы и применил рекомендации на практике).

1. Никогда не обращался за помощью к специалистам.

2. Ответ: _____

11. Возникали ли у Вас споры с налоговыми органами, несмотря на то, что Вы придерживались полученных от специалиста рекомендаций (разъяснений)?

1. Нет, не возникали.
2. Да, возникали, но всего 1 раз.
3. Да, возникали более одного раза.
4. Возникают на постоянной основе.
5. Не обращался за помощью (консультаций и (или) рекомендаций не получал).

12. Оцените по шкале от «1» до «10» свое желание получить гарантии качества проведенной консультации и (или) предоставленных разъяснений (отсутствие санкций со стороны налоговых органов в случае следования полученным рекомендациям) (где «1» - совсем не интересует, а «10» - однозначно да).

Ответ: _____

13. Оцените по шкале от «1» до «10» свое желание получить на безвозмездной основе (бесплатно) консультацию по интересующему вопросу с соответствующими рекомендациями и выводами по Вашей конкретной ситуации в налоговых органах (где «1» - однозначно нет, а «10» - однозначно да).

Ответ: _____

14. Какой срок предоставления налоговыми органами рекомендаций (разъяснений) по Вашей конкретной ситуации Вы считаете приемлемым?

1. В течение 5 рабочих дней с момента регистрации вопроса.
2. В течение 10 рабочих дней с момента регистрации вопроса.
3. В течение 15 дней с момента регистрации вопроса.
4. В течение 15 рабочих дней с момента регистрации вопроса.
5. В течение 30 дней с момента регистрации вопроса (по аналогии с рассмотрением обращений в соответствии с Федеральным законом от 02 мая 2006 года № 59-ФЗ «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации»).

15. Укажите причины, влияющие на Ваше желание получать вышеуказанные консультации в налоговых органах (например, гарантии качества, безвозмездность и т.д.) (не более 3-х):

- 1) _____;
- 2) _____;
- 3) _____.

16. Укажите причины, влияющие на Ваше нежелание получать вышеуказанные консультации в налоговых органах (например, недоверие к уровню квалификации специалистов, ожидаемый срок подготовки ответа и т.д.) (не более 3-х):

- 1) _____;
- 2) _____;
- 3) _____.

17. Оцените по шкале от «1» до «10» уровень готовности предоставить налоговым органам исчерпывающие сведения и документы в целях получения полных и качественных рекомендаций по итогам проведения консультации на безвозмездной основе (бесплатно) по Вашей конкретной ситуации (где «1» - однозначно нет, а «10» - разумеется да).

Ответ: _____

18. Оцените по шкале от «1» до «10» уровень готовности получать консультации на безвозмездной основе (бесплатно) по Вашей конкретной ситуации в налоговых органах посредством интернет-сервиса ФНС России «Личный кабинет налогоплательщика (физического лица, юридического лица, индивидуального предпринимателя, самозанятого) (где «1» - однозначно нет, а «10» - разумеется да).

1. Не желаю получать вышеуказанные консультации в налоговых органах.

2. Ответ: _____

19. Являетесь ли Вы пользователем интернет-сервиса ФНС России «Личный кабинет налогоплательщика» (физического лица, юридического лица, индивидуального предпринимателя, самозанятого)?

1. Да, являюсь.
2. Нет, не являюсь, поскольку нет необходимости.
3. Нет, но хотел бы им стать.
4. Никогда не слышал о таком сервисе ФНС России.

20. Являетесь ли Вы пользователем иных (за исключением «Личного кабинета налогоплательщика») общедоступных интернет-сервисов ФНС России, размещенных на официальном сайте («Проверь себя и контрагента», «Единый реестр субъектов МСП», «Уплата налогов и пошлин», «Налоговые калькуляторы» и т.д.)?

1. Да, использую сервисы ФНС России на постоянной основе.
2. Да, но использую их крайне редко (менее 2-х раз в год).
3. Нет, не являюсь, поскольку нет необходимости.
4. Нет, но хотел бы узнать подробнее о возможностях этих сервисов.
5. Никогда не слышал об общедоступных интернет-сервисах ФНС России.

21. Какой способ взаимодействия с налоговыми органами является для вас наиболее предпочтительным?

1. Личное посещение налогового органа.
2. Письменное обращение, представленное лично, через представителя или направленное почтой.
3. Электронное обращение, представленное с использованием портала Госуслуг, сайта государственного органа (ФНС России, Минфин России, Аппарат Правительства Российской Федерации и т.д.), интернет-сервиса ФНС России «Личный кабинет налогоплательщика».
4. Звонок в Единый Контакт-центр ФНС России.
5. Не обращаюсь в налоговый орган.

22. Какие на Ваш взгляд дополнительные каналы связи следует развивать налоговым органом для обеспечения взаимодействия с налогоплательщиками?

1. Внедрение на официальном сайте ФНС России автоматизированного (не требующего человеческой поддержки) «виртуального помощника», который в круглосуточном режиме оказывает информационную поддержку налогоплательщиков посредством телефонного разговора.
2. Внедрение на официальном сайте ФНС России чат-бота, который в круглосуточном режиме оказывает информационную поддержку налогоплательщиков посредством online-переписки (по аналогии с сервисами на сайтах банков, юридических фирм и т.д.).
3. Внедрение ресурса, с помощью которого налогоплательщик сможет получить на безвозмездной основе (бесплатно) консультацию по интересующему вопросу с соответствующими рекомендациями и выводами по конкретной ситуации.
4. Иные каналы связи (не более 3-х):

1) _____;

2) _____;

3) _____.

23. Знаете ли Вы о создании на официальном интернет-сайте ФНС России чат-бота «Таксик», отвечающего на типовые вопросы налогообложения физических лиц?

1. Да, даже испробовал функционал.
2. Да, слышал, но не использовал, обязательно попробую.
3. Да, слышал, но мне это неинтересно.
4. Нет, но хотел бы узнать об этом больше.
5. Нет, мне это неинтересно.

24. Оцените по шкале от «1» до «10» Ваше желание участвовать в развитии электронных (цифровых) сервисов ФНС России путем размещения предложений по совершенствованию действующих и созданию новых сервисов (где «1» - однозначно нет, а «10» - разумеется да).

Ответ: _____

25. Что необходимо изменить в работе налоговых органов для повышения уровня Вашей удовлетворенности от взаимодействия с ними (например, сократить срок подготовки ответа на обращение, обеспечить полное и качественное рассмотрение вопросов налогоплательщиков, упростить и систематизировать действующие электронные (цифровые) сервисы и т.д.) (не более 3-х предложений):

- 1) _____;
- 2) _____;
- 3) _____.

26. Какие показатели, на Ваш взгляд, характеризуют качество работы налоговых органов (например, снижение издержек налогоплательщика от взаимодействия с налоговыми органами, рост налоговых поступлений в бюджет, «незаметность» для добросовестных налогоплательщиков, решение вопроса и т.д.) (не более 3-х предложений):

- 1) _____;
- 2) _____;
- 3) _____.

27. Какие показатели, на Ваш взгляд, характеризуют качество предоставления налоговыми органами электронных (цифровых) сервисов (например, скорость получения необходимой информации, проактивность предоставления услуги, понятный интерфейс и т.д.) (не более 3-х предложений):

- 1) _____;
- 2) _____;
- 3) _____.

Приложение В
(рекомендуемое)

Анализ результатов исследования уровня заинтересованности налогоплательщиков в развитии электронных (цифровых) сервисов налоговых органов, а также в получении консультационных услуг в налоговых органах

1. Число респондентов 337	в т.ч.	женщин	мужчин	с высшим образованием	со средне-специальным образованием	2. Категория респондентов	физ. лицо	индивидуальный предприниматель (ИП)	представитель юр. лица	самозанятый	3. Возрастная группа	до 24 лет	25-29 лет	30-39 лет	40-49 лет	50 лет и старше	4. Место жительства	Москва	Московская область	Республика Карелия	Нижегородская область	Тульская область	4. Семейное положение	женат/замужем	холост	5. Наличие детей	да	нет
		244	93	238	99		300	21	14	2		16	31	108	90	92		38	294	2	1	2		202	135		239	98

6. Сфера деятельности	экономика и финансы	ЖКХ	гос. служба	здравоохранение	ИТ	культура	образование	промышленность	реклама	социальная сфера	спорт	строительство	сфера обслуживания	торговля	транспорт	туризм	юриспруденция	без работы (пенсионеры, студенты, временно безработные)	7. Категория должностей	руководитель	специалист	без работы (пенсионеры, студенты, временно безработные)
	60	5	34	12	4	1	36	36	3	1	2	14	24	49	17	1	6	32		85	220	32

Рисунок В.1 – Сводная информация о респондентах, принявших участие в исследовании

1. Важность вопросов в сфере налогообложения	Среднее значение	среди женщин	среди мужчин	среди респондентов с высшим образованием	среди респондентов со средне-специальным образованием	среди физических лиц	среди ИП	среди юр.лиц	среди самозанятых	в возрастной группе до 24 лет	в возрастной группе 25-29 лет	в возрастной группе 30-39 лет	в возрастной группе 40-49 лет	в возрастной группе 50 лет и старше	среди жителей Москвы	среди жителей Московской области	среди жителей иных регионов	среди женатых/замужних респондентов	среди холостых респондентов	среди респондентов с детьми	среди респондентов без детей	в сфере экономики и финансов	среди гос. служащих	в сфере образования	в сфере промышленности	в сфере обслуживания	в сфере торговли	среди безработных	среди руководителей	среди специалистов
	7,9	8,1	7,4	8,1	7,4	7,8	9,5	8,5	5	7,8	7,1	8	8,2	7,8	7,2	8	8	8	7,8	7,9	7,9	8,6	8,5	8,6	7,2	8,2	7,6	6,5	8,8	7,8
масштабный вопрос (1-10)	Доля респондентов, выбравших значения 8-10	Доля респондентов, выбравших значения 1-3	64,1 %	7,1 %																										

Рисунок В.2 – Анализ результатов анкетирования (1 вопрос)

2. Доступность и простота норм налогообложения	Среднее значение	среди женщин	среди мужчин	среди респондентов с высшим образованием	среди респондентов со средне-специальным образованием	среди физических лиц	среди ИП	среди юр.лиц	среди самозанятых	в возрастной группе до 24 лет	в возрастной группе 25-29 лет	в возрастной группе 30-39 лет	в возрастной группе 40-49 лет	в возрастной группе 50 лет и старше	среди жителей Москвы	среди жителей Московской области	среди жителей иных регионов	среди женатых/замужних респондентов	среди холостых респондентов	среди респондентов с детьми	среди респондентов без детей	в сфере экономики и финансов	среди гос. служащих	в сфере образования	в сфере промышленности	в сфере обслуживания	в сфере торговли	среди безработных	среди руководителей	среди специалистов
	5,5	5,5	5,4	5,6	5,4	5,6	4,9	5,8	4,5	5,7	4,7	6,3	5,4	5	4,8	5,6	5,2	5,7	5,3	5,6	5,4	5,9	6,5	6,2	5,5	4,8	4,8	4,4	5,8	5,6
масштабный вопрос (1-10)	Доля респондентов, выбравших значения 8-10	Доля респондентов, выбравших значения 1-3	32,3 %	29,7 %																										

Рисунок В.3 – Анализ результатов анкетирования (2 вопрос)

3. Уровень знаний в сфере налогообложения	Среднее значение	среди женщин	среди мужчин	среди респондентов с высшим образованием	среди респондентов со средне-специальным образованием	среди физических лиц	среди ИП	среди юр.лиц	среди самозанятых	в возрастной группе до 24 лет	в возрастной группе 25-29 лет	в возрастной группе 30-39 лет	в возрастной группе 40-49 лет	в возрастной группе 50 лет и старше	среди жителей Москвы	среди жителей Московской области	среди жителей иных регионов	среди женатых/замужних респондентов	среди холостых респондентов	среди респондентов с детьми	среди респондентов без детей	в сфере экономики и финансов	среди гос. служащих	в сфере образования	в сфере промышленности	в сфере обслуживания	в сфере торговли	среди безработных	среди руководителей	среди специалистов
		5,4	5,7	4,9	5,8	4,7	5,4	5,9	6,4	5	5,4	5	5,7	5,3	5,4	5,2	5,5	5,2	5,6	5,2	5,4	5,5	6,9	6,1	5,5	4,3	5,4	4,6	4,9	6,2
масштабный вопрос (1-10)	Доля респондентов, выбравших значения 8-10																													
	26,1 %																													
	Доля респондентов, выбравших значения 1-3																													
	25,5 %																													

Рисунок В.4 – Анализ результатов анкетирования (3 вопрос)

4. Необходимость в решении вопросов в сфере налогообложения	Число респондентов, выбравших 1 ответ	Число респондентов, выбравших 2 ответ	Число респондентов, выбравших 3 ответ	Число респондентов, выбравших 4 ответ	Число респондентов, выбравших 5 ответ																									
		19	141	108	15	54																								
Вопрос с выбором ответа	среди женщин	среди мужчин	среди респондентов с высшим образованием	среди респондентов со средне-специальным образованием	среди физических лиц	среди ИП	среди юр.лиц	среди самозанятых	в возрастной группе до 24 лет	в возрастной группе 25-29 лет	в возрастной группе 30-39 лет	в возрастной группе 40-49 лет	в возрастной группе 50 лет и старше	среди жителей Москвы	среди жителей Московской области	среди жителей иных регионов	среди женатых/замужних респондентов	среди холостых респондентов	среди респондентов с детьми	среди респондентов без детей	в сфере экономики и финансов	среди гос. служащих	в сфере образования	в сфере промышленности	в сфере обслуживания	в сфере торговли	среди безработных	среди руководителей	среди специалистов	
	19	13	6	2	17	16	1	1	1	1	3	4	1	10	1	18	0	5	14	12	7	0	0	1	2	2	7	3	3	13
Ответ 2	141	102	39	92	49	138	0	2	1	9	8	48	37	39	17	124	0	86	55	103	38	8	15	19	25	7	19	22	18	101
Ответ 3	108	77	31	85	23	96	10	2	0	5	11	40	30	22	13	91	4	67	41	72	36	18	13	16	7	8	14	7	33	68
Ответ 4	15	8	7	15	0	8	3	4	0	0	3	2	7	3	1	13	1	10	5	11	4	5	1	0	0	1	4	0	10	5
Ответ 5	54	44	10	44	10	42	7	5	0	1	6	14	15	18	6	48	0	34	20	41	13	29	5	0	2	6	5	0	21	33

Рисунок В.5 – Анализ результатов анкетирования (4 вопрос)

5. Необходимость привлечения профильных специалистов для решения вопросов в сфере налогообложения	Среднее значение	среди женщин	среди мужчин	среди респондентов с высшим образованием	среди респондентов со средне-специальным образованием	среди физических лиц	среди ИП	среди юр.лиц	среди самозанятых	в возрастной группе до 24 лет	в возрастной группе 25-29 лет	в возрастной группе 30-39 лет	в возрастной группе 40-49 лет	в возрастной группе 50 лет и старше	среди жителей Москвы	среди жителей Московской области	среди жителей иных регионов	среди женатых/замужних респондентов	среди холостых респондентов	среди респондентов с детьми	среди респондентов без детей	в сфере экономики и финансов	среди гос. служащих	в сфере образования	в сфере промышленности	в сфере обслуживания	в сфере торговли	среди безработных	среди руководителей	среди специалистов
		6,2	6,2	6,2	6,1	6,7	6,2	7,1	5,4	5	6,6	5,3	6,4	6,3	6,3	5,3	6,3	6,8	6,1	6,4	6,2	6,2	5,5	5,8	5,9	7,4	7	6,8	5,7	6
масштабный вопрос (1-10)	Доля респондентов, выбравших значения 8-10																													
	44,2 %																													
	Доля респондентов, выбравших значения 1-3																													
	24,6 %																													

Рисунок В.6 – Анализ результатов анкетирования (5 вопрос)

6. Приоритетный способ обращения за помощью в вопросах налогообложения	Число респондентов, выбравших 1 ответ	Число респондентов, выбравших 2 ответ	Число респондентов, выбравших 3 ответ	Число респондентов, выбравших 4 ответ	Число респондентов, выбравших 5 ответ																									
	23	95	152	56	11																									
Вопрос с выбором ответа	среди женщин	среди мужчин	среди респондентов с высшим образованием	среди респондентов со среднеспециальным образованием	среди физических лиц	среди ИП	среди юр.лиц	среди самозанятых	в возрастной группе до 24 лет	в возрастной группе 25-29 лет	в возрастной группе 30-39 лет	в возрастной группе 40-49 лет	в возрастной группе 50 лет и старше	среди жителей Москвы	среди жителей Московской области	среди жителей иных регионов	среди женатых/замужних респондентов	среди холостых респондентов	среди респондентов с детьми	среди респондентов без детей	в сфере экономики и финансов	среди гос. служащих	в сфере образования	в сфере промышленности	в сфере обслуживания	в сфере торговли	среди безработных	среди руководителей	среди специалистов	
Ответ 1	23	15	8	14	9	15	6	2	0	0	0	7	7	9	1	22	0	15	8	19	4	4	1	0	2	2	2	1	10	12
Ответ 2	95	63	32	63	32	86	7	1	1	1	15	24	24	31	8	85	2	48	47	66	29	12	6	8	12	5	16	13	21	61
Ответ 3	152	116	36	113	39	136	7	8	1	11	10	54	36	41	17	132	3	100	52	107	45	27	19	14	17	14	24	13	31	108
Ответ 4	56	42	14	42	14	54	1	1	0	4	4	19	21	8	11	45	0	34	22	41	15	15	6	9	4	3	6	3	19	34
Ответ 5	11	8	3	6	5	9	0	2	0	0	2	4	2	3	1	10	0	5	6	6	5	2	2	0	1	0	1	2	4	5

Рисунок В.7 – Анализ результатов анкетирования (6 вопрос)

7. Частота обращений за помощью при решении вопросов в сфере налогообложения	Число респондентов, выбравших 1 ответ	Число респондентов, выбравших 2 ответ	Число респондентов, выбравших 3 ответ	Число респондентов, выбравших 4 ответ	Число респондентов, выбравших 5 ответ																									
	20	73	119	65	60																									
Вопрос с выбором ответа	среди женщин	среди мужчин	среди респондентов с высшим образованием	среди респондентов со среднеспециальным образованием	среди физических лиц	среди ИП	среди юр.лиц	среди самозанятых	в возрастной группе до 24 лет	в возрастной группе 25-29 лет	в возрастной группе 30-39 лет	в возрастной группе 40-49 лет	в возрастной группе 50 лет и старше	среди жителей Москвы	среди жителей Московской области	среди жителей иных регионов	среди женатых/замужних респондентов	среди холостых респондентов	среди респондентов с детьми	среди респондентов без детей	в сфере экономики и финансов	среди гос. служащих	в сфере образования	в сфере промышленности	в сфере обслуживания	в сфере торговли	среди безработных	среди руководителей	среди специалистов	
Ответ 1	20	13	7	12	8	10	8	2	0	1	0	8	7	4	1	19	0	16	4	16	4	4	1	2	1	2	4	0	11	9
Ответ 2	73	59	14	57	16	64	5	3	1	3	4	24	20	22	5	67	1	44	29	58	15	15	7	5	6	7	14	7	17	49
Ответ 3	119	80	39	86	33	111	4	4	0	5	13	41	30	30	14	101	4	78	41	82	37	17	11	14	17	7	16	13	24	82
Ответ 4	65	47	18	45	20	60	2	2	1	5	5	21	16	18	6	59	0	36	29	43	22	12	9	7	5	4	8	6	15	44
Ответ 5	60	45	15	38	22	55	2	3	0	2	9	14	17	18	12	48	0	33	27	40	20	12	6	8	7	4	7	6	18	36

Рисунок В.8 – Анализ результатов анкетирования (7 вопрос)

8. Существующие проблемы при обращении за помощью к специалистам по вопросам в сфере налогообложения	Число респондентов, выбравших 1 ответ	Число респондентов, выбравших 2 ответ	Число респондентов, выбравших 3 ответ	Число респондентов, выбравших 4 ответ	Число респондентов, выбравших 5 ответ																									
	132	44	53	67	41																									
Вопрос с выбором ответа	среди женщин	среди мужчин	среди респондентов с высшим образованием	среди респондентов со среднеспециальным образованием	среди физических лиц	среди ИП	среди юр.лиц	среди самозанятых	в возрастной группе до 24 лет	в возрастной группе 25-29 лет	в возрастной группе 30-39 лет	в возрастной группе 40-49 лет	в возрастной группе 50 лет и старше	среди жителей Москвы	среди жителей Московской области	среди жителей иных регионов	среди женатых/замужних респондентов	среди холостых респондентов	среди респондентов с детьми	среди респондентов без детей	в сфере экономики и финансов	среди гос. служащих	в сфере образования	в сфере промышленности	в сфере обслуживания	в сфере торговли	среди безработных	среди руководителей	среди специалистов	
Ответ 1	132	96	36	91	41	113	12	6	1	7	14	36	37	38	12	119	1	68	64	88	44	20	13	13	11	15	24	14	33	85
Ответ 2	44	32	12	33	11	40	1	2	1	1	2	16	17	8	9	34	1	28	16	35	9	14	7	2	8	2	1	2	9	33
Ответ 3	53	40	13	39	14	45	5	3	0	2	6	17	9	19	5	45	3	38	15	35	18	6	9	9	5	2	8	3	18	32
Ответ 4	67	45	22	48	19	65	2	0	0	4	8	27	15	13	7	60	0	48	19	47	20	13	3	4	8	2	12	6	14	47
Ответ 5	41	31	10	27	14	37	1	3	0	2	1	12	12	14	5	36	0	20	21	34	7	7	2	8	4	3	4	7	11	23

Рисунок В.9 – Анализ результатов анкетирования (8 вопрос)

10. Качество и полезность информации, полученной на консультации / в разъяснениях	Среднее значение	среди женщин	среди мужчин	среди респондентов с высшим образованием	среди респондентов со средне-специальным образованием	среди физических лиц	среди ИП	среди юр.лиц	среди самозанятых	в возрастной группе до 24 лет	в возрастной группе 25-29 лет	в возрастной группе 30-39 лет	в возрастной группе 40-49 лет	в возрастной группе 50 лет и старше	среди жителей Москвы	среди жителей Московской области	среди жителей иных регионов	среди женатых/замужних респондентов	среди холостых респондентов	среди респондентов с детьми	среди респондентов без детей	в сфере экономики и финансов	среди гос. служащих	в сфере образования	в сфере промышленности	в сфере обслуживания	в сфере торговли	среди безработных	среди руководителей	среди специалистов
масштабный вопрос (1-10)	Доля респондентов, выбравших значения 8-10	Доля респондентов, выбравших значения 1-3	Доля респондентов, никогда не обращавшихся за помощью к специалистам																											
	49,0 %	4,6 %	28,5 %																											

Рисунок В.10 – Анализ результатов анкетирования (10 вопрос)

11. Возникновение споров с налоговыми органами, несмотря на следование полученным от специалиста рекомендаций	Число респондентов, выбравших 1 ответ	Число респондентов, выбравших 2 ответ	Число респондентов, выбравших 3 ответ	Число респондентов, выбравших 4 ответ	Число респондентов, выбравших 5 ответ	Вопрос с выбором ответа	среди женщин	среди мужчин	среди респондентов с высшим образованием	среди респондентов со средне-специальным образованием	среди физических лиц	среди ИП	среди юр.лиц	среди самозанятых	в возрастной группе до 24 лет	в возрастной группе 25-29 лет	в возрастной группе 30-39 лет	в возрастной группе 40-49 лет	в возрастной группе 50 лет и старше	среди жителей Москвы	среди жителей Московской области	среди жителей иных регионов	среди женатых/замужних респондентов	среди холостых респондентов	среди респондентов с детьми	среди респондентов без детей	в сфере экономики и финансов	среди гос. служащих	в сфере образования	в сфере промышленности	в сфере обслуживания	в сфере торговли	среди безработных	среди руководителей	среди специалистов
Ответ 1	167	125	42	118	49	155	8	4	0	10	15	55	35	52	17	149	1	102	65	123	44	32	17	17	20	6	21	20	35	112					
Ответ 2	39	24	15	29	10	32	5	1	1	3	3	16	11	6	3	35	1	19	20	26	13	5	4	2	3	4	10	2	11	26					
Ответ 3	25	17	8	21	4	18	3	4	0	0	2	6	10	7	6	18	1	17	8	18	7	8	2	2	3	2	1	2	11	12					
Ответ 4	7	2	5	5	2	5	1	0	1	0	1	3	3	0	2	4	1	4	3	5	2	0	0	1	1	1	0	0	3	4					
Ответ 5	99	76	23	65	34	90	4	5	0	3	10	28	31	27	10	88	1	60	39	67	32	15	11	14	9	11	17	8	25	66					

Рисунок В.11 – Анализ результатов анкетирования (11 вопрос)

12. Желание получить гарантии качества проведенной консультации / предоставлений разъяснений	Среднее значение	среди женщин	среди мужчин	среди респондентов с высшим образованием	среди респондентов со средне-специальным образованием	среди физических лиц	среди ИП	среди юр.лиц	среди самозанятых	в возрастной группе до 24 лет	в возрастной группе 25-29 лет	в возрастной группе 30-39 лет	в возрастной группе 40-49 лет	в возрастной группе 50 лет и старше	среди жителей Москвы	среди жителей Московской области	среди жителей иных регионов	среди женатых/замужних респондентов	среди холостых респондентов	среди респондентов с детьми	среди респондентов без детей	в сфере экономики и финансов	среди гос. служащих	в сфере образования	в сфере промышленности	в сфере обслуживания	в сфере торговли	среди безработных	среди руководителей	среди специалистов
масштабный вопрос (1-10)	Доля респондентов, выбравших значения 8-10	Доля респондентов, выбравших значения 1-3																												
	75,4 %	9,5 %																												

Рисунок В.12 – Анализ результатов анкетирования (12 вопрос)

13. Желание получить на безвозмездной основе консультацию в налоговых органах с рекомендациями и выводами	Среднее значение	среди женщин	среди мужчин	среди респондентов с высшим образованием	среди респондентов со средним-специальным образованием	среди физических лиц	среди ИП	среди юр.лиц	среди самозанятых	в возрастной группе до 24 лет	в возрастной группе 25-29 лет	в возрастной группе 30-39 лет	в возрастной группе 40-49 лет	в возрастной группе 50 лет и старше	среди жителей Москвы	среди жителей Московской области	среди жителей иных регионов	среди женатых/замужних респондентов	среди холостых респондентов	среди респондентов с детьми	среди респондентов без детей	в сфере экономики и финансов	среди гос. служащих	в сфере образования	в сфере промышленности	в сфере обслуживания	в сфере торговли	среди безработных	среди руководителей	среди специалистов
	9	9	8,9	9,2	8,4	9	9,7	8,2	5,5	8,9	8,5	8,9	9	9,1	9,2	9	8,6	8,9	9,1	9,1	8,8	9,4	9,1	8,8	9,3	9,2	8,8	8	9,2	9,1
масштабный вопрос (1-10)	Доля респондентов, выбравших значения 8-10	Доля респондентов, выбравших значения 1-3																												
	84,0 %	5,3 %																												

Рисунок В.13 – Анализ результатов анкетирования (13 вопрос)

14. Приемлемый срок предоставления налоговыми органами рекомендаций / разъяснений	Число респондентов, выбравших 1 ответ	Число респондентов, выбравших 2 ответ	Число респондентов, выбравших 3 ответ	Число респондентов, выбравших 4 ответ	Число респондентов, выбравших 5 ответ																										
	158	83	28	25	43																										
Вопрос с выбором ответа	среди женщин	среди мужчин	среди респондентов с высшим образованием	среди респондентов со средним-специальным образованием	среди физических лиц	среди ИП	среди юр.лиц	среди самозанятых	в возрастной группе до 24 лет	в возрастной группе 25-29 лет	в возрастной группе 30-39 лет	в возрастной группе 40-49 лет	в возрастной группе 50 лет и старше	среди жителей Москвы	среди жителей Московской области	среди жителей иных регионов	среди женатых/замужних респондентов	среди холостых респондентов	среди респондентов с детьми	среди респондентов без детей	в сфере экономики и финансов	среди гос. служащих	в сфере образования	в сфере промышленности	в сфере обслуживания	в сфере торговли	среди безработных	среди руководителей	среди специалистов		
	Ответ 1	158	117	41	108	50	137	13	8	0	4	12	39	48	55	13	142	3	90	68	118	40	31	16	19	16	15	25	12	48	98
Ответ 2	83	59	24	64	19	73	6	3	1	4	7	33	21	18	12	71	0	57	26	57	26	17	4	10	13	4	10	8	21	54	
Ответ 3	28	19	9	17	11	26	1	1	0	2	0	9	8	9	5	23	0	16	12	19	9	4	1	3	2	0	4	4	7	17	
Ответ 4	25	18	7	16	9	23	0	1	1	2	7	8	6	2	5	20	0	16	9	16	9	3	5	1	2	1	3	3	4	18	
Ответ 5	43	31	12	33	10	41	1	1	0	4	5	19	7	8	3	38	2	23	20	29	14	5	8	3	3	4	7	5	5	33	

Рисунок В.14 – Анализ результатов анкетирования (14 вопрос)

17. Уровень готовности предоставить налоговым органам сведения и документы в целях получения полных и качественных рекомендаций	Среднее значение	среди женщин	среди мужчин	среди респондентов с высшим образованием	среди респондентов со средним-специальным образованием	среди физических лиц	среди ИП	среди юр.лиц	среди самозанятых	в возрастной группе до 24 лет	в возрастной группе 25-29 лет	в возрастной группе 30-39 лет	в возрастной группе 40-49 лет	в возрастной группе 50 лет и старше	среди жителей Москвы	среди жителей Московской области	среди жителей иных регионов	среди женатых/замужних респондентов	среди холостых респондентов	среди респондентов с детьми	среди респондентов без детей	в сфере экономики и финансов	среди гос. служащих	в сфере образования	в сфере промышленности	в сфере обслуживания	в сфере торговли	среди безработных	среди руководителей	среди специалистов
	8,4	8,5	8,3	8,5	8,2	8,4	8,8	8,6	6	8,3	7,8	8,5	8,3	8,7	8,3	8,4	9,6	8,3	8,6	8,5	8,3	8,8	8,4	8,5	8,3	8,9	8,1	7,6	8,6	8,5
масштабный вопрос (1-10)	Доля респондентов, выбравших значения 8-10	Доля респондентов, выбравших значения 1-3																												
	77,4 %	6,5 %																												

Рисунок В.15 – Анализ результатов анкетирования (17 вопрос)

18. Уровень готовности получить консультацию на безвозмездной основе в налоговых органах посредством интернет-сервиса «Личный кабинет налогоплательщика»	Среднее значение	среди женщин	среди мужчин	среди респондентов с высшим образованием	среди респондентов со средним-специальным образованием	среди физических лиц	среди ИП	среди юр.лиц	среди самозанятых	в возрастной группе до 24 лет	в возрастной группе 25-29 лет	в возрастной группе 30-39 лет	в возрастной группе 40-49 лет	в возрастной группе 50 лет и старше	среди жителей Москвы	среди жителей Московской области	среди жителей иных регионов	среди женатых/замужних респондентов	среди холостых респондентов	среди респондентов с детьми	среди респондентов без детей	в сфере экономики и финансов	среди гос. служащих	в сфере образования	в сфере промышленности	в сфере обслуживания	в сфере торговли	среди безработных	среди руководителей	среди специалистов
	8,5	8,4	8,8	8,6	8,2	8,5	8,6	9,8	6,5	8,3	8,2	8,6	8,4	8,6	8,4	8,5	5	8,4	8,6	8,5	8,5	9,2	9,3	8,6	8,4	9,1	7,9	6,6	8,7	8,7
масштабный вопрос (1-10)	Доля респондентов, выбравших значения 8-10	Доля респондентов, выбравших значения 1-3																												
	78,9 %	8,9 %																												

Рисунок В.16 – Анализ результатов анкетирования (18 вопрос)

19. Использование интернет-сервиса «Личный кабинет налогоплательщика»	Число респондентов, выбравших 1 ответ	Число респондентов, выбравших 2 ответ	Число респондентов, выбравших 3 ответ	Число респондентов, выбравших 4 ответ																										
	224	69	37	7																										
Вопрос с выбором ответа	среди женщин	среди мужчин	среди респондентов с высшим образованием	среди респондентов со среднеспециальным образованием	среди физических лиц	среди ИП	среди юр.лиц	среди самозанятых	в возрастной группе до 24 лет	в возрастной группе 25-29 лет	в возрастной группе 30-39 лет	в возрастной группе 40-49 лет	в возрастной группе 50 лет и старше	среди жителей Москвы	среди жителей Московской области	среди жителей иных регионов	среди женатых/замужних респондентов	среди холостых респондентов	среди респондентов с детьми	среди респондентов без детей	в сфере экономики и финансов	среди гос. служащих	в сфере образования	в сфере промышленности	в сфере обслуживания	в сфере торговли	среди безработных	среди руководителей	среди специалистов	
Ответ 1	224	166	58	182	42	196	16	11	1	11	21	80	61	51	32	189	3	138	86	154	70	48	28	31	19	17	28	12	71	141
Ответ 2	69	42	27	32	37	62	4	2	1	3	7	15	18	26	3	64	2	45	24	53	16	5	4	2	12	3	15	13	8	48
Ответ 3	37	31	6	20	17	35	1	1	0	2	1	13	10	11	2	35	0	17	20	29	8	7	2	3	4	4	5	4	6	27
Ответ 4	7	5	2	4	3	7	0	0	0	0	2	0	1	4	1	6	0	2	5	3	4	0	0	0	1	0	1	3	0	4

Рисунок В.17 – Анализ результатов анкетирования (19 вопрос)

20. Использование общедоступных интернет-сервисов ФНС России, размещенных на официальном сайте	Число респондентов, выбравших 1 ответ	Число респондентов, выбравших 2 ответ	Число респондентов, выбравших 3 ответ	Число респондентов, выбравших 4 ответ	Число респондентов, выбравших 5 ответ																									
	68	65	130	42	32																									
Вопрос с выбором ответа	среди женщин	среди мужчин	среди респондентов с высшим образованием	среди респондентов со среднеспециальным образованием	среди физических лиц	среди ИП	среди юр.лиц	среди самозанятых	в возрастной группе до 24 лет	в возрастной группе 25-29 лет	в возрастной группе 30-39 лет	в возрастной группе 40-49 лет	в возрастной группе 50 лет и старше	среди жителей Москвы	среди жителей Московской области	среди жителей иных регионов	среди женатых/замужних респондентов	среди холостых респондентов	среди респондентов с детьми	среди респондентов без детей	в сфере экономики и финансов	среди гос. служащих	в сфере образования	в сфере промышленности	в сфере обслуживания	в сфере торговли	среди безработных	среди руководителей	среди специалистов	
Ответ 1	68	55	13	58	10	51	10	6	1	3	5	22	20	18	8	59	1	49	19	48	20	22	5	12	2	8	5	1	32	35
Ответ 2	65	47	18	41	24	55	8	2	0	1	6	21	21	16	8	57	0	30	35	49	16	8	7	8	8	3	16	5	24	36
Ответ 3	130	92	38	86	44	123	3	4	0	7	11	48	25	39	11	116	3	82	48	98	32	16	13	9	15	9	21	20	17	93
Ответ 4	42	32	10	30	12	39	0	2	1	3	5	10	12	12	4	37	1	25	17	22	20	8	8	5	5	2	6	0	9	33
Ответ 5	32	18	14	23	9	32	0	0	0	2	4	7	12	7	7	25	0	16	16	22	10	6	1	2	6	2	1	6	3	23

Рисунок В.18 – Анализ результатов анкетирования (20 вопрос)

21. Наиболее предпочтительный способ взаимодействия с налоговыми органами	Число респондентов, выбравших 1 ответ	Число респондентов, выбравших 2 ответ	Число респондентов, выбравших 3 ответ	Число респондентов, выбравших 4 ответ	Число респондентов, выбравших 5 ответ																									
	143	11	169	8	6																									
Вопрос с выбором ответа	среди женщин	среди мужчин	среди респондентов с высшим образованием	среди респондентов со среднеспециальным образованием	среди физических лиц	среди ИП	среди юр.лиц	среди самозанятых	в возрастной группе до 24 лет	в возрастной группе 25-29 лет	в возрастной группе 30-39 лет	в возрастной группе 40-49 лет	в возрастной группе 50 лет и старше	среди жителей Москвы	среди жителей Московской области	среди жителей иных регионов	среди женатых/замужних респондентов	среди холостых респондентов	среди респондентов с детьми	среди респондентов без детей	в сфере экономики и финансов	среди гос. служащих	в сфере образования	в сфере промышленности	в сфере обслуживания	в сфере торговли	среди безработных	среди руководителей	среди специалистов	
Ответ 1	143	109	34	86	57	133	8	2	0	9	10	43	30	51	12	130	1	81	62	102	41	14	11	14	19	9	29	22	24	97
Ответ 2	11	6	5	8	3	7	2	2	0	2	1	1	3	4	2	8	1	7	4	7	4	0	1	0	3	1	1	0	4	7
Ответ 3	169	117	52	135	34	150	8	9	2	5	18	60	56	30	22	144	3	111	58	121	48	42	21	22	14	11	18	6	51	112
Ответ 4	8	7	1	7	1	5	2	1	0	0	1	2	1	4	2	6	0	1	7	4	4	4	1	0	0	2	0	0	5	3
Ответ 5	6	5	1	2	4	5	1	0	0	0	1	2	0	3	0	6	0	2	4	5	1	0	0	0	0	1	1	4	1	1

Рисунок В.19 – Анализ результатов анкетирования (21 вопрос)

22. Желательные способы взаимодействия с налоговыми органами	Число респондентов, выбравших 1 ответ	Число респондентов, выбравших 2 ответ	Число респондентов, выбравших 3 ответ	Число респондентов, выбравших 4 ответ
	61	65	208	3

Вопрос с выбором ответа	среди женщин	среди мужчин	среди респондентов с высшим образованием	среди респондентов со средним-специальным образованием	среди физических лиц	среди ИП	среди юр.лиц	среди самозанятых	в возрастной группе до 24 лет	в возрастной группе 25-29 лет	в возрастной группе 30-39 лет	в возрастной группе 40-49 лет	в возрастной группе 50 лет и старше	среди жителей Москвы	среди жителей Московской области	среди жителей иных регионов	среди женатых/замужних респондентов	среди холостых респондентов	среди респондентов с детьми	среди респондентов без детей	в сфере экономики и финансов	среди гос. служащих	в сфере образования	в сфере промышленности	в сфере обслуживания	в сфере торговли	среди безработных	среди руководителей	среди специалистов	
Ответ 1	61	41	20	48	13	55	5	0	1	3	4	22	18	14	5	55	1	41	20	48	13	6	4	12	4	4	9	6	16	39
Ответ 2	65	45	20	43	22	60	1	3	1	4	7	26	11	17	11	54	0	36	29	46	19	13	10	4	7	5	11	3	17	45
Ответ 3	208	156	52	146	62	183	14	11	0	9	20	59	61	59	22	182	4	123	85	142	66	41	20	20	25	13	29	23	51	134
Ответ 4	3	2	1	1	2	2	1	0	0	0	0	1	0	2	0	3	0	2	1	3	0	0	0	0	0	2	0	0	1	2

Рисунок В.20 – Анализ результатов анкетирования (22 вопрос)

23. Информированность о создании на официальном интернет-сайте ФНС России чат-бота «Таксик», отвечающего на типовые вопросы налогообложения физических лиц	Число респондентов, выбравших 1 ответ	Число респондентов, выбравших 2 ответ	Число респондентов, выбравших 3 ответ	Число респондентов, выбравших 4 ответ	Число респондентов, выбравших 5 ответ
	14	53	12	156	102

Вопрос с выбором ответа	среди женщин	среди мужчин	среди респондентов с высшим образованием	среди респондентов со средним-специальным образованием	среди физических лиц	среди ИП	среди юр.лиц	среди самозанятых	в возрастной группе до 24 лет	в возрастной группе 25-29 лет	в возрастной группе 30-39 лет	в возрастной группе 40-49 лет	в возрастной группе 50 лет и старше	среди жителей Москвы	среди жителей Московской области	среди жителей иных регионов	среди женатых/замужних респондентов	среди холостых респондентов	среди респондентов с детьми	среди респондентов без детей	в сфере экономики и финансов	среди гос. служащих	в сфере образования	в сфере промышленности	в сфере обслуживания	в сфере торговли	среди безработных	среди руководителей	среди специалистов	
Ответ 1	14	10	4	9	5	10	1	1	2	2	2	5	2	3	2	12	0	9	5	7	7	1	0	5	0	1	1	2	5	7
Ответ 2	53	40	13	36	17	48	2	3	0	1	7	16	13	16	7	46	0	28	25	35	18	10	6	7	7	4	8	2	17	34
Ответ 3	12	8	4	9	3	11	1	0	0	1	1	2	4	4	1	10	1	9	3	10	2	2	2	1	1	0	1	2	2	8
Ответ 4	156	118	38	120	36	144	8	4	0	7	6	60	44	39	16	137	3	99	57	114	42	39	15	14	16	9	25	8	38	110
Ответ 5	102	68	34	64	38	87	9	6	0	5	15	25	27	30	12	89	1	57	45	73	29	8	11	9	12	10	14	18	23	61

Рисунок В.21 – Анализ результатов анкетирования (23 вопрос)

24. Желание участвовать в развитии электронных сервисов ФНС России	Среднее значение	среди женщин	среди мужчин	среди респондентов с высшим образованием	среди респондентов со средним-специальным образованием	среди физических лиц	среди ИП	среди юр.лиц	среди самозанятых	в возрастной группе до 24 лет	в возрастной группе 25-29 лет	в возрастной группе 30-39 лет	в возрастной группе 40-49 лет	в возрастной группе 50 лет и старше	среди жителей Москвы	среди жителей Московской области	среди жителей иных регионов	среди женатых/замужних респондентов	среди холостых респондентов	среди респондентов с детьми	среди респондентов без детей	в сфере экономики и финансов	среди гос. служащих	в сфере образования	в сфере промышленности	в сфере обслуживания	в сфере торговли	среди безработных	среди руководителей	среди специалистов
		5,4	5,3	5,5	5,4	5,3	5,4	4,9	5,5	6	5,4	4,5	5,9	4,7	5,7	5,3	5,4	4,4	5,4	5,4	5,5	4,9	5,4	5,3	6,9	4,9	4	5,1	4,9	5,9

масштабный вопрос (1-10)	Доля респондентов, выбравших значения 8-10	Доля респондентов, выбравших значения 1-3
		35,6 %

Рисунок В.22 – Анализ результатов анкетирования (24 вопрос)

Таблица В.1 – Анализ результатов анкетирования (вопросы с открытым ответом)

Обобщенный ответ, используемый при анализе результатов исследования	Ответы респондентов
Вопрос 9. Приоритетные вопросы для получения помощи в сфере налогообложения	
1 Ведение налогового учета	Подготовка подтверждающих документов
	Налоговая оптимизация
2 Заполнение декларации	Заполнение декларации по налогу на прибыль организаций
	Заполнение декларации 3-НДФЛ
3 Изменение законодательства	Разъяснения в части изменения законодательства
4 Исчисление имущественных налогов	Исчисление налога на имущество физических лиц
	Исчисление земельного налога
5 Контрольная работа	
6 Банкротство	
7 Налоговые вычеты по НДФЛ	Имущественный налоговый вычет
	Инвестиционный налоговый вычет
	Социальный налоговый вычет
8 Исчисление налога на прибыль организаций	Учет расходов в целях налогообложения
	Исчисление авансовых платежей
9 Исчисление НДС	Устранение налоговых разрывов
10 Исчисление НДФЛ	Исчисление НДФЛ при осуществлении операций с имуществом (покупка, продажа, наследование и др.)
	Исчисление НДФЛ при выплате заработной платы сотрудникам
11 Применение специальных налоговых режимов	Исчисление налога на профессиональный доход
	Применение патентной системы налогообложения
	Применение УСН
12 Урегулирование задолженности	Взыскание задолженности
	Начисление пени на недоимку
13 Налоговые льготы	-
14 Налогообложение ИП	-
15 Использование личного кабинета	-

Обобщенный ответ, используемый при анализе результатов исследования	Ответы респондентов
Вопрос 15. Причины, влияющие на желание получать консультации в налоговых органах	
1 Компетентность сотрудников	Доходчивость объяснения
	Профессионализм
2 Безвозмездность	-
3 Гарантии качества	Достоверность информации
	"Официальность"
	Отсутствие в будущем разногласий с налоговым органом
	Ответственность сотрудников налогового органа за предоставленные рекомендации
4 Удобство обращения	Экономия времени
	Доступность
	Простота
5 Информационная безопасность	Обеспечение конфиденциальности
	Обеспечение безопасности данных
6 Недоверие к коммерческим организациям	-
Вопрос 16. Причины, влияющие на нежелание получать консультации в налоговых органах	
1 Длительный срок рассмотрения	-
2 Отсутствие помощи в оптимизации	Не консультируют по вопросам оптимизации
3 Плохая обратная связь	"Отписки"
	"Недружелюбность" сотрудников
	Низкое качество ответов
4 Неудобство взаимодействия	Очереди
	Плохое и равнодушное отношение к налогоплательщику
	Трудно дозвониться
	Нехватка времени
	Необходимость личного присутствия
	Невозможность проведения диалога при электронном обращении
	Отсутствие желания помочь

Обобщенный ответ, используемый при анализе результатов исследования	Ответы респондентов
5 Формальный подход	Сложность интерпретации ответов
	Отсутствие полного ответа
6 Недоверие к квалификации специалистов	-
Вопрос 25. Изменения в работе налоговые органов, необходимые для повышения уровня удовлетворенности от взаимодействия с ними	
1 Сокращение срока решения вопроса	Сокращение срока рассмотрения обращений
	Сокращение сроков обработки документов
2 Совершенствование электронных сервисов	Упрощение и систематизация
	Сокращение количества сервисов
	Обеспечение бесперебойной работы
	Расширение функционала
3 Внедрение налоговых консультаций	Не только давать разъяснения законодательства, а решать конкретную ситуацию налогоплательщика
4 Упрощение взаимодействия	Изменение графика работы
	Ответ на телефонные звонки
	Увеличение времени на обслуживание налогоплательщика
	Простота и оперативность взаимодействия
	Клиентоориентированность
	Увеличить вариативность вопрос-ответ
	Понятный интерфейс сайта
5 Решение вопроса	Обеспечение полного и качественного рассмотрения вопросов
6 Повышение компетентности специалистов	Желание помочь
	Повышение квалификации
7 Повышение доверия	-
8 Уменьшение формализма	-
9 Упрощение налогообложения	-
10 Увеличение количества сотрудников	-
11 Увеличение заработной платы сотрудникам	-
12 Повышение открытости	-
13 Повышение качества взаимодействия с иными	Формирование единой базы данных

Обобщенный ответ, используемый при анализе результатов исследования	Ответы респондентов
государственными учреждениями	
Вопрос 26. Показатели, характеризующие качество работы налоговых органов	
1 Решение вопроса	Оперативность решения вопроса
	Полнота решения вопроса
	Исключение шаблонных ответов на обращения
	Быстрое и качественное предоставление услуг
2 «Незаметность» для добросовестных налогоплательщиков	-
3 Совершенствование налогового законодательства	Снижение налоговой нагрузки для пенсионеров
	Дифференцированный подход к налогообложению
	Снижение налоговых ставок
4 Рост налоговых поступлений в бюджет	-
5 Снижение издержек от взаимодействия	Снижение издержек налогоплательщика
	Отсутствие очередей
	Удобство обращения
	Снижение издержек налоговых органов
6 Вывод налогоплательщиков из "серой зоны"	-
7 Снижение банкротства малых предприятий	-
8 Налоговая грамотность населения	Просветительская деятельность
9 Уровень квалификации специалистов	-
10 Повышение уровня жизни людей	-
11 Снижение судебных споров с налогоплательщиками	-
12 Повышение качества услуг	Отсутствие повторных обращений налогоплательщиков
	Качественная работа электронных сервисов
	Рост удовлетворенности налогоплательщиков
	Отсутствие ошибок при начислении налогов
	Снижение налоговых преступлений
	Своевременное информирование
Вопрос 27. Показатели, характеризующие качество предоставления налоговыми органами электронных сервисов	
1 Понятный интерфейс	Удобство и простота использования
	Систематизированное и доступное изложение информации
2 Скорость получения информации	Оперативность решения вопросов
3 Проактивность	-
4 Полнота информации	Полнота решения вопросов
	Учет региональной специфики
	Качество

Обобщенный ответ, используемый при анализе результатов исследования	Ответы респондентов
	Доступность ответа
	Применимость на практике
5 Снижение издержек налогоплательщиков	Функциональность
6 Информационная безопасность	Снижение времени взаимодействия
7 Количество активных пользователей	-
	-

Приложение Г
(обязательное)

**Ожидаемые результаты практической реализации предложений по развитию
налогового администрирования в условиях трансформации цифровой
экономики**

Для расчета прогнозируемых поступлений налоговых доходов в консолидированный бюджет Российской Федерации используются показатели форм статистической налоговой отчетности, а также материалы органов государственной статистики, аналитическая информация ФНС России и др.

Ожидаемые результаты практической реализации предложений по развитию налогового администрирования в условиях трансформации цифровой экономики возможно рассчитать по следующей формуле

$$S_1 = S_0 \times (1 + G + k_1 + k_2 + k_3 \times C), \quad (1)$$

где S_1 – сумма налоговых поступлений в плановом периоде (прогноз), трлн р.;

S_0 – сумма налоговых поступлений в базовом периоде (факт), трлн р.;

G – коэффициент, отражающий динамику налоговых доходов консолидированного бюджета Российской Федерации;

k_1 – коэффициент, отражающий рост налоговых поступлений при реализации рекомендаций автора по устранению выявленных недостатков современных подходов налоговых органов к осуществлению контрольно-надзорной деятельности;

k_2 – коэффициент, отражающий рост налоговых поступлений при реализации рекомендаций автора по формированию цифровой адаптивной платформы налоговых органов с встроенным многофункциональным аналитическим инструментом;

k_3 – коэффициент, отражающий динамику дополнительных налоговых поступлений в результате проведенной налоговыми органами контрольно-

аналитической работы;

С – коэффициент, отражающий долю дополнительно поступивших налоговых доходов консолидированного бюджета Российской Федерации в результате проведенной налоговыми органами контрольно-аналитической работы в общем объеме налоговых доходов консолидированного бюджета Российской Федерации.

1 (G). Реализация разработанных по результатам проведенного исследования предложений позволит увеличить налоговые поступления в консолидированный бюджет Российской Федерации не только за счет совершенствования подхода налоговых органов к осуществлению контрольной работы, но и за счет упрощения процесса взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами.

Благодаря цифровой трансформации деятельности налоговым органам удастся обеспечивать высокий уровень налоговых поступлений, несмотря на влияние внешних экономических и политических факторов.

За последние 6 лет уровень налоговых поступлений в федеральный бюджет Российской Федерации составляет:

- в 2017 году: 9,2 трлн р.;
- в 2018 году: 11,9 трлн р. (+ 30,18 % или 2,8 трлн р.);
- в 2019 году: 12,6 трлн р. (+ 5,74 % или 685,1 млрд р.);
- в 2020 году: 11,0 трлн р. (- 12,95 % или 1,6 трлн р.);
- в 2021 году: 15,9 трлн р. (+ 44,64 % или 4,9 трлн р.);
- в 2022 году: 19,4 трлн р. (+ 22,35 % или 3,5 трлн р.).

Рост поступлений в федеральный бюджет в основном обеспечивается за счет роста поступлений по налогу на прибыль организаций, налогу на добавленную стоимость и налогу на добычу полезных ископаемых.

Аналогичная динамика прослеживается при анализе уровня налоговых поступлений в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации:

- в 2017 году: 8,2 трлн р.;
- в 2018 году: 9,4 трлн р. (+ 14,91 % или 1,2 трлн р.);

- в 2019 году: 10,1 трлн р. (+ 7,7 % или 723,7 млрд р.);
- в 2020 году: 10,0 трлн р. (- 0,89 % или 90 млрд р.);
- в 2021 году: 12,7 трлн р. (+ 26,06 % или 2,6 трлн р.);
- в 2022 году: 14,2 трлн р. (+ 11,87 % или 1,5 трлн р.).

Рост поступлений в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации в основном обеспечивается за счет роста поступлений по налогу на доходы физических лиц и налогу на прибыль организаций.

Таким образом, налоговые доходы консолидированного бюджета Российской Федерации в среднем ежегодно увеличиваются на 14 % (снижение соответствующего показателя в 2020 году, а также незначительный рост в 2019 году связаны с ограничениями, вызванными пандемией COVID-19), что наглядно представлено на рисунке 1. Вместе с тем ввиду значительного влияния внешних факторов на уровень налоговых доходов в целях определения ожидаемого уровня налоговых поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации за период с 2023 по 2025 г. рост налоговых доходов установлен на уровне 7 %.

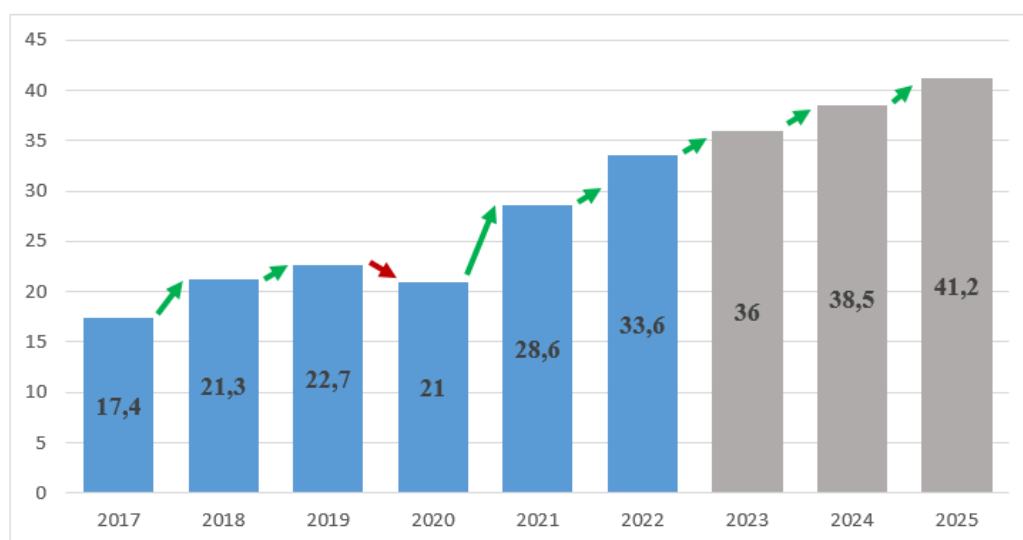


Рисунок Г.1 - Анализ динамики налоговых доходов консолидированного бюджета Российской Федерации за период с 2017 по 2022 г., трлн р.

Источник: составлено автором.

2 (к₁). По результатам проведенного анализа отрасли по добыче общераспространенных полезных ископаемых, месторождения которых

расположены на территории Московской области, установлено, что при реализации рекомендаций автора по устранению выявленных недостатков современных подходов налоговых органов к осуществлению контрольно-надзорной деятельности наблюдается положительная динамика налоговых поступлений в среднем на 9 % ежегодно.

Ввиду отсутствия иных аналитических и (или) статистических сведений, отражающих эффективность методологической работы налоговых органов при проведении контрольно-аналитической работы, вышеуказанное значение принято допустимым при отражении динамики налоговых поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации в целом по всем налогоплательщикам.

3 (к₂). Согласно статистическим сведениям ФНС России, в результате отработки схемных вычетов по НДС (благодаря использованию возможностей АСК «НДС-2») обеспечивается рост налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации, в том числе:

- 2020 год: 27,2 млрд р. (9,3 % от общего объема поступлений в результате проведенной контрольно-аналитической работы);

- 2021 год: 38 млрд р. (7,9 % от общего объема поступлений в результате проведенной контрольно-аналитической работы; + 39,7 % по сравнению с аналогичным периодом 2020 года);

- 2022 год: 51,2 млрд р. (8,6 % от общего объема поступлений в результате проведенной контрольно-аналитической работы; + 34,7 % по сравнению с аналогичным периодом 2021 года).

Ввиду того, что сведения за более ранние периоды отсутствуют, опираясь на приведенные данные, можно сделать вывод, что в среднем доля дополнительных поступлений налогов в результате отработки схемных вычетов по НДС ежегодно увеличивается на 2 % от общего объема поступлений в результате проведенной контрольно-аналитической работы.

Поскольку, аналитические возможности многофункционального аналитического инструмента, функционирующего на базе цифровой адаптивной

платформы налоговых органов, значительно превышают аналитические возможности АСК «НДС-2», в рамках соответствующего расчета представляется допустимым использовать указанное значение при отражении динамики налоговых поступлений в результате формирования цифровой адаптивной платформы налоговых органов с встроенным многофункциональным аналитическим инструментом.

4 (С, к₃). Проводимая налоговыми органами контрольно-аналитическая работа, построенная на исследовании результатов аналитической обработки данных в отношении хозяйствующего субъекта, приводит к росту сумм налоговых обязательств, уточненных налогоплательщиками добровольно, то есть без проведения выездных налоговых проверок, в том числе:

- 2018 год: 80 млрд р., рост на 42,4 % по сравнению с аналогичным периодом 2017 года (26,9 % от общего объема поступлений в результате проведенной контрольно-аналитической работы (297 млрд р.));

- 2019 год: 130,6 млрд р., рост на 63,3 % по сравнению с аналогичным периодом 2018 года (37,8 % от общего объема поступлений в результате проведенной контрольно-аналитической работы (345,6 млрд р.));

- 2020 год: 158 млрд р., рост на 21 % по сравнению с аналогичным периодом 2019 года (53,9 % от общего объема поступлений в результате проведенной контрольно-аналитической работы (293 млрд р.));

- 2021 год: 174 млрд р., рост на 10,1 % по сравнению с аналогичным периодом 2020 года (44 % от общего объема поступлений в результате проведенной контрольно-аналитической работы (334 млрд р.));

- 2022 год: 189 млрд р., рост на 9 % по сравнению с аналогичным периодом 2021 года (43 % от общего объема поступлений в результате проведенной контрольно-аналитической работы (439 млрд р.));

Таким образом, в среднем доля поступлений в результате аналитической работы налоговых органов составляет 41,12 % от общего объема поступлений в результате проведенной контрольно-аналитической работы. При этом ежегодный рост поступлений в результате проведенной контрольно-аналитической работы в

среднем составляет 15 %, что наглядно представлено на рисунке 2. Учитывая сложившийся тренд, поступления в результате проводимой налоговыми органами контрольно-аналитической работы в ближайшие несколько лет будут увеличиваться за счет наращивания информационно-аналитических мощностей, что позволяет допустить предположение о росте налоговых доходов консолидированного бюджета Российской Федерации в целом.

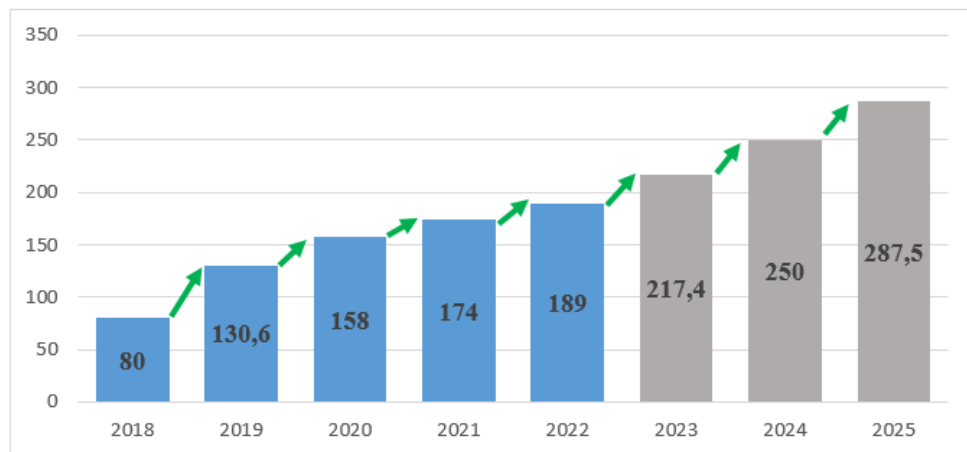


Рисунок Г.2 - Анализ динамики сумм налоговых обязательств, уточненных налогоплательщиками добровольно в результате аналитической работы налоговых органов за период с 2018 по 2025 г., млрд р.

Источник: составлено автором.

Таким образом, в результате применения разработанных по результатам проведенного исследования практических рекомендаций ожидается дополнительный рост налоговых поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации не менее чем на 16 %, что наглядно представлено на рисунке 3.

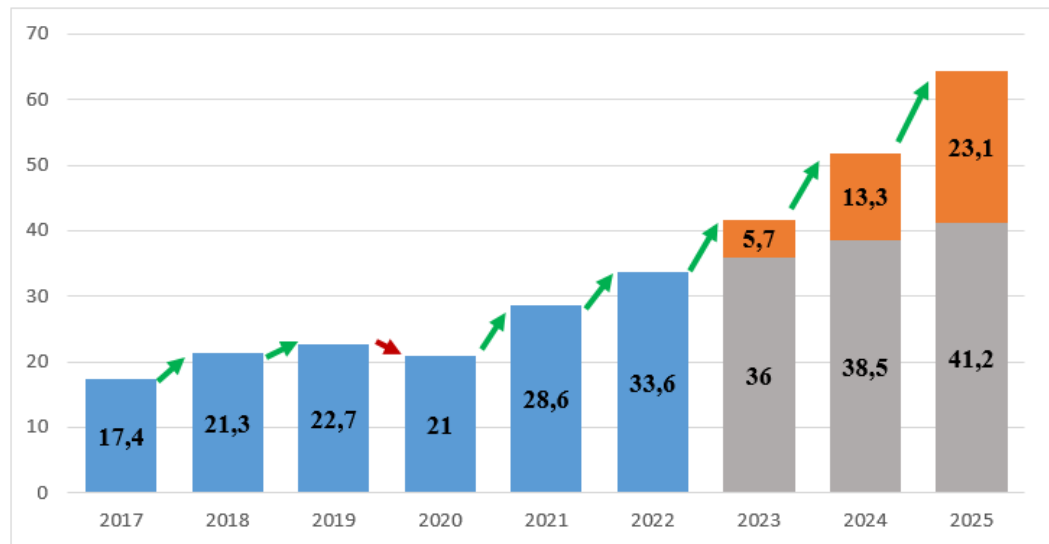


Рисунок Г.3 - Ожидаемые результаты практической реализации предложений по развитию налогового администрирования в условиях трансформации цифровой экономики (трлн р.)
Источник: составлено автором.

Расчет соответствующих прогнозных значений налоговых доходов консолидированного бюджета Российской Федерации за период с 2023 по 2025 г. при реализации предложений по развитию налогового администрирования представлен в таблице 2.

Таблица Г.1 - Расчет прогнозных значений налоговых доходов консолидированного бюджета Российской Федерации за период с 2023 по 2025 г. при реализации предложений по развитию налогового администрирования

Наименование показателя	2023	2024	2025
S_0 , трлн р.	33,60	41,71	51,79
G	0,07	0,07	0,07
k_1	0,09	0,09	0,09
k_2	0,02	0,02	0,02
k_3	0,15	0,15	0,15
C	0,41	0,41	0,41
S_1 , трлн р.	41,71	51,79	64,30

При этом необходимо отметить, что указанный прогноз финансового результата актуален при сохранении положительной динамики прибыли организаций, объема налогооблагаемых доходов населения, а также сохранении тренда по снижению задолженности по налогам и сборам.