



ФИНАНСОВОЕ ПРАВО; НАЛОГОВОЕ ПРАВО

УДК 336.22

Анисимова Ксения Борисовна

Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова

Высшая школа государственного аудита

Россия, Москва

anisimova.kb01@gmail.com

Anisimova Ksenia

Lomonosov Moscow State University

High school of state audit

Russia, Moscow

**АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ
ПРИМЕНЕНИЯ ЦИФРОВЫХ ТЕХНОЛОГИЙ В НАЛОГОВОМ
АДМИНИСТРИРОВАНИИ**

Аннотация: в статье проводится анализ трансформации налогового администрирования в условиях цифровой экономики, а также возникающих правовых проблемы применения цифровых технологий в процессе налогового администрирования. Рассматриваются перспективы электронного взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами и основные факторы изменений налоговой системы. Автор проводит анализ взаимосвязи трендов цифровизации и налоговых рисков, а также предлагает подходы к решению выделенных проблем.

Ключевые слова: налоговое администрирование, цифровая экономика, цифровизация, налоговая система, АСК НДС-3.

**CURRENT ISSUES OF LEGAL REGULATION OF THE APPLICATION OF
DIGITAL TECHNOLOGIES IN TAX ADMINISTRATION**



Annotation: the article analyzes the transformation of tax administration in the digital economy, as well as emerging legal problems of using digital technologies in the process of tax administration. The prospects for electronic interaction between taxpayers and tax authorities and the main factors of changes in the tax system are considered. The author analyzes the relationship between digitalization trends and tax risks, and also proposes approaches to solving the identified problems.

Key words: tax administration, digital economy, digitalization, tax system, Automated system of control NDS-3.

С развитием цифровизации экономики и появлением новых цифровых технологий происходит непрерывное преобразование налоговой среды. Посредством расширения рынка цифровых платформ водятся новые способы оптимизации налогового администрирования, а также преобразуются уже существующие. Такие факторы способствуют появлению вопросов, связанных с адаптацией и регулированием российского законодательства в соответствии с новыми реалиями. Это становится наиболее актуальной проблемой на данном этапе развития цифровой экономики, поскольку внедрение цифровых технологий в сферу налогового администрирования не только открывает новые перспективы, но и влечет правовые риски, которые зачастую сложно предвидеть в постоянно меняющихся реалиях современного общества. В условиях постоянных изменений и нововведений недостаточно быстрая трансформации правовой сферы влечет угрозу финансовой безопасности государства.

Основными факторами изменения системы налогового администрирования в условиях цифровизации экономики являются активно развивающиеся цифровые платформы, многие из которых основаны на использовании больших объемов данных (big data), которые приводят к увеличению трансграничных операций [2, с. 106]. Также в этой связи можно



выделить широкое распространение цифровых товаров и услуг, оказываемых посредством интернет-ресурсов, развитие рынка криптовалют. Все эти изменения повлекли необходимость трансформации налоговой среды, которая нашла свое отражение в создании и внедрении в работу Федеральной налоговой службы России (далее – ФНС России) различных автоматизированных систем для упрощения проведения налогового администрирования и улучшения контроля и взаимодействия с налогоплательщиками, которые стремятся оптимизировать свою налоговую нагрузку.

Необходимо отметить, что одним из ключевых преимуществ использования цифровых технологий и сервисов в работе ФНС России стало упрощение взаимодействия с налогоплательщиками, которое привело к более эффективному обмену информацией между субъектами налоговых правоотношений, а также способствовало соблюдению налогоплательщиками налогового законодательства. Автоматизация налогового администрирования позволяет сокращать финансовые и временные издержки, а также упрощает процессы контроля за правильностью и полнотой уплаты налоговых платежей [1, с. 64]. Например, сервис «Личный кабинет налогоплательщика» упрощает информационный обмен между налогоплательщиками и налоговыми органами, а также позволяет подавать заявления на вычеты и льготы в электронной форме, получать налоговые уведомления и оплачивать налоги. Удобство использования такого электронного ресурса увеличивает эффективность поступления налоговых доходов в бюджет страны и во многом оказывает положительное влияние на налоговую систему.

Однако с применением новых цифровых технологий налогового администрирования возрастают также и налоговые риски, которые имеют существенную значимость в системе управления финансами и функционировании налоговой системы в целом. Для того, чтобы минимизировать возникающие риски, налоговым органам и субъектам



налоговых отношений необходимо проводить комплексный анализ возникающих проблем использования современных технологий в работе сервисов, на основании которого можно своевременно вносить изменения в налоговое законодательство, способствующее осуществлению более тщательного регулирования правоотношений в данной области.

Проблема недостаточной разработанности теоретических аспектов оценки и идентификации налоговых рисков определяет необходимость уточнения понятийного аппарата. Так, в правовой доктрине налоговые риски определяются как незаконные действия налогоплательщиков, способные привести к необоснованной налоговой выгоде и, в соответствии со статьей 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), могут превышать «пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и суммы налога». Особенно актуальной в условиях развития цифровой экономики становится проблема идентификации, оценки, прогнозирования и мониторинга налоговых рисков, поскольку даже в эпоху цифровизации полностью избежать налоговых рисков не представляется возможным [3, с. 246].

Для того, чтобы прогнозировать возникающие проблемы цифровой трансформации налогового администрирования необходимо выделить взаимосвязь основных трендов цифровизации и налоговых рисков. Во-первых, широкое использование интернет-ресурсов приводит к изменению бизнес-моделей, что усложняет осуществление контроля за сделками, совершаемыми между пользователями напрямую через перевод денежных средств онлайн. Как следствие, возникают проблемы, связанные с идентификацией предпринимателей и контролем за их деятельностью, что приводит к попыткам минимизации причитающихся налоговых платежей и размыванию налоговой базы. Во-вторых, по причине более широкого распространения цифровых товаров и услуг возникают риски уклонения от уплаты налогов ввиду сложности контроля и идентификации продавцов таких товаров [10]. В-третьих,



использование оффшорных зон для уменьшения сумм уплачиваемых налогов не позволяет тщательно контролировать совершаемые сделки. Кроме того, наблюдается тенденция сокращения налоговых поступлений в связи с применением технологий искусственного интеллекта [8].

Исходя из анализа приведенных трендов цифровизации, можно говорить о такой проблеме в области налоговых рисков как мобильность нематериальных активов [5, с. 198]. На данный момент в качестве правового регулирования данной проблемы можно считать законодательное закрепление в статье 174.2 НК РФ понятия услуги в электронной форме, под которой понимается «оказание услуг через информационно-телекоммуникационную сеть, автоматизировано с использованием информационных технологий». Проблема, связанная с использованием оффшорных зон для уменьшения налоговых платежей через применение цифровых платформ, может решаться посредством принципа места реализации электронной услуги к местонахождению покупателя. Однако, такой подход не совсем эффективен, поскольку существуют риски возникновения сложностей, связанных с тем, что количество покупателей зачастую может не соответствовать количеству реальных пользователей.

Примером успешного взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами в цифровой среде является режим налогового мониторинга, который способствует эффективному сотрудничеству между сторонами [6, с. 122]. Институт налогового мониторинга появился в Налоговом Кодексе в 2015 году и изначально вводился для упрощения взаимодействия между налоговыми органами и крупнейшими налогоплательщиками. В нынешних реалиях налоговый мониторинг можно охарактеризовать как этап цифровизации органов государственного контроля, а также форму налогового контроля, подразумевающую расширенное информационное взаимодействие между налогоплательщиками и налоговыми органами.



При такой форме контроля налоговый инспектор в онлайн-режиме имеет доступ к информации, которая отражает порядок исчисления и своевременности уплаты налогов. В условиях предоставления налогоплательщиком полного доступа к информации по своим финансовым операциям для налоговых органов появляется возможность удаленно оказывать помощь по устранению правовых несоответствий в рамках осуществления сделок налогоплательщиков, а также запрашивать мнения о правовых последствиях таких сделок в режиме реального времени. В результате выездные налоговые проверки могут проводиться реже, что, соответственно, снизит затраты на их проведение, а риски сокрытия налогоплательщиками информации, запрашиваемой при проведении таких проверок, будут уменьшаться. Такая тенденция по сокращению проведения выездных налоговых проверок привела к формированию в правовой доктрине мнения, что вскоре налоговые органы могут вовсе отказаться от осуществления проверок в формате очного присутствия налогового инспектора [7].

Однако, как представляется, такая тенденция может повлечь дополнительные риски при проведении проверок только в электронном формате ввиду возможного возникновения технических ошибок, а также вероятности манипулирования налогоплательщиками информацией и документацией, предоставляемой налоговым органам дистанционно. Исходя из этого, полагаем, что выездные налоговые проверки необходимы для выявления и подтверждения подобных ошибок и получения достоверной информации о налогоплательщиках.

Цифровые технологии не только создают новые налоговые риски, но и делают возможным проведение более эффективного и быстрого налогового контроля. Осуществление контроля за исполнением налоговой обязанности налогоплательщиков значительно упрощается основанная на риск-ориентированном подходе система автоматизированного контроля денежных



средств АСК НДС-3, которая позволяет отслеживать перемещение денег между счетами юридических и физических лиц, обеспечивает прозрачность ведения бизнеса и расширяет возможности налогового мониторинга. Кроме того, в качестве современных инструментов налогового контроля можно выделить использование онлайн-касс, развитие интеграции информационных систем банков и ФНС России, а также автоматический обмен информацией с зарубежными странами [9].

Принцип работы АСК НДС-3 заключается в том, что при выявлении нарушений или обнаружении разрыва в операциях по уплате налога на добавленную стоимость, система автоматически формирует запрос с просьбой объяснить причины несоответствий и отправляет его налогоплательщику. Предоставленные пояснения могут без участия инспектора скорректировать технические ошибки, не влияющие на сумму налога. На основе полученных данных о налогоплательщике программа самостоятельно относит его к одной из групп – с низким, средним или высоким риском. В зависимости от уровня риска налоговые органы определяют, какие контрольные мероприятия необходимо провести в каждом конкретном случае (упрощенный, обычный или максимальный контроль). Такая система автоматического деления налогоплательщиков по уровням риска снижает временные и финансовые издержки органов налогового контроля, упрощает процессы сбора и консолидации информации, а также позволяет более оперативно реагировать на налоговые правонарушения.

Необходимо отметить, что приведенная форма взаимодействия в рамках налогового контроля позволяет налоговым органам сосредоточиться на решении более сложных задач, чем механическое сравнение данных по декларациям и отчетам по НДС. В целом, введение подобной системы способствует более быстрому росту налоговых поступлений в бюджет.



Еще одним примером успешной цифровизации налогового администрирования служит введение единого налогового счета (далее – ЕНС) и единого налогового платежа (далее – ЕНП), которые значительно упрощают взаимодействие между налогоплательщиками и налоговыми органами. Правовой предпосылкой введения ЕНС послужило возрастающее с каждым годом количество судебных споров, связанных с требованиями о сальдировании обязательств, а также успешная экспериментальная реализация работы ЕНП для физических лиц и индивидуальных предпринимателей.

В качестве основной цели введения данного инструмента можно назвать упрощение и осуществление более эффективного налогового администрирования и достижение обоснованного расчета суммы пеней на сумму бюджетной задолженности в случае ее возникновения. Достигается такая цель посредством формирования уникальной системы учета налоговых платежей и внедрением механизма, при котором одновременно задолженность и переплата по соответствующим платежам исключается.

Как показывает статистика собираемости налогов на сайте ФНС России, внедрение цифровых механизмов в процесс налогового администрирования повысило эффективность собираемости НДС. Так, по состоянию на январь-декабрь 2023 года темп роста увеличился на 10,5%, а поступления по НДС за 2023 год увеличились почти в 4 раза по сравнению с аналогичными поступлениями в 2017 году [11].

Исходя из успешного опыта цифровизации администрирования НДС, налоговые органы стремятся к сокращению числа выездных проверок и переходу к направлению требований о добровольном уточнении налоговых обязательств непосредственно налогоплательщикам напрямую. С учетом текущей тенденции, по мере расширения использования цифровых технологий налоговые органы смогут минимизировать проведение выездных проверок, что, с одной стороны, позитивно скажется на финансовых и временных издержках, с



другой, может привести к дополнительным рискам по учету правильности и полноты проведения налогового контроля.

В целом, в Российской Федерации уровень внедрения цифровых технологий в систему налогового администрирования оценивается на высоком уровне, а многие ученые отмечают положительное влияние цифровизации на налоговое администрирование [4]. Использование цифровых технологий повышает эффективность работы налоговой системы и налогового контроля, что подтверждается данными ФНС России [12] по сокращению времени, затрачиваемого на проведение налоговых проверок, а соответственно, увеличением эффективности проведения таких проверок.

Таким образом, налоговые риски, связанные с развитием цифровой экономики и внедрением цифровых технологий в процесс налогового администрирования, возникают из-за новых инструментов ведения бизнеса, изменений в финансовых правоотношениях, в том числе ввиду появления цифровых валют и товаров, а также цифровизации систем налогового управления и мониторинга. Исследование таких рисков подчеркивает необходимость изменения системы налогового администрирования - как в части отдельных налогов, так и в отношении процесса осуществления такого администрирования.

Решение проблемы правового регулирования использования новых трендов цифровизации и возрастающих вследствие этого налоговых рисков требует своевременного реформирования налогового законодательства в соответствии с современными трендами цифровой экономики. Кроме того, существует необходимость введения специальных процессуальных норм в рамках осуществления контроля посредством использования цифровых технологий для более тщательной регламентации такого контроля и эффективной защиты прав участников налоговых отношений, а также



непрерывного учета новых налоговых рисков и выявления их негативных последствий для дальнейшего устранения.

Список литературы:

1. Арсланбекова А.З., Мустаеф Р.Э. Актуальные проблемы налогового администрирования / Юридический вестник ДГУ. - 2020. - № 4. - С. 69-73.
2. Герасименко О. А. Современные IT-технологии в налоговом администрировании в условиях перехода России к цифровой экономике / О. А. Герасименко / Естественно-гуманитарные исследования. 2021. № 36(4). С. 106–108. DOI 10.24412/2309-4788-2021- 11278.
3. Губар Е.А., Житкова Е.М., Кумачева С.Ш., Томилина Г.А. Моделирование процессов воздействия информации о проверках на риск-статусы и уклонения налогоплательщиков / Вестник Санкт-Петербургского университета. 2019. – Т. 15, № 2. – С. 245–258.
4. Деева Т. В. Технологическая трансформация налоговых органов и построение взаимодействия с налогоплательщиками с учетом их ожиданий и потребностей / Т. В. Деева / Креативная экономика. 2020. Т. 14. № 9. С. 2131–2144. DOI 10.18334/ce.14.9.110801.
5. Зверева, Т. В. Снижение налоговых рисков государства в условиях цифровой экономики / ГосРег: государственное регулирование общественных отношений. – 2018. – № 2(24). – С. 195-199.
6. Кирова Е.А., Морозова Н.Г., Безверхий А.С. Трансформация налоговой системы России в условиях становления цифровой экономики / Вестник ГУУ. 2019. № 7. С. 118-124.
7. Коваленко Н.С., Леонов Е.М. Налоговый мониторинг как инструмент налоговой цифровизации» / «Закон», 2021, №4.



8. Рубеж М.Г., Рябова С.С. Управление рисками налоговых нарушений в условиях цифровой экономики / Научный вестник: финансы, банки, инвестиции. 2022. №2 (59).
9. Староверова О.В. Цифровые технологии налогового администрирования / Вестник экономической безопасности. 2023. №1. С. 266-269.
10. Сульженко С.А. Развитие налогового администрирования в условиях цифровизации / Финансовые исследования. 2020. №3 (68).
11. Официальный сайт Федеральной налоговой службы России [Электронный ресурс] // URL: <https://www.nalog.ru/>
12. Официальный сайт Федеральной налоговой службы России [Электронный ресурс] // URL: <https://analytic.nalog.gov.ru/>