

Налоговая политика

Цифровизация налогового администрирования в России: возможности и риски

Сергей Германович Синельников-Мурылев*ORCID 0000-0001-6667-9958*

Доктор экономических наук, профессор,
ректор, Всероссийская академии
внешней торговли Министерства
экономического развития России
(РФ, 119285, Москва, Воробьевское ш., 6А).
E-mail: sinelnikov-sg@iep.ru

Николай Сергеевич Милоголов*ORCID 0000-0001-8858-0182*

Кандидат экономических наук, заведующий
лабораторией исследований налоговой
политики, РАНХиГС (РФ, 119571, Москва,
пр. Вернадского, 82); ведущий научный
сотрудник центра налоговой политики,
Научно-исследовательский финансовый
институт Министерства финансов России
(РФ, 127006, Москва, Настасьинский пер., 2).
E-mail: milogolov-ns@ranepa.ru

Азамат Бурханович Берберов*ORCID 0000-0003-2739-8912*

Кандидат экономических наук, старший
научный сотрудник лаборатории
исследований налоговой политики, РАНХиГС
(РФ, 119571, Москва, пр. Вернадского, 82).
E-mail: berberov-ab@ranepa.ru

Аннотация

Активная политика в области цифровизации налогового администрирования в России проводится с проявлением особого внимания к автоматизации расчета и уплаты налогов. В статье обобщается отечественный опыт автоматизации процессов расчета и уплаты налогов, анализируются особенности налогового законодательства и регулирования, являющиеся фоном для реализации реформ, выявляются тренды и их перспективы. Результаты анализа позволяют выявить возможности и риски развития российской налоговой системы в условиях цифровизации. Дальнейшая автоматизация отдельных налогов, прежде всего налога на прибыль и налога на доходы физических лиц, будет сопряжена с необходимостью преодоления многих правовых неточностей. Подчеркивается, что упрощение дизайна налогов во многих случаях приводит к возникновению экономических искажений. Уже введенные цифровые новации предназначаются для малых или крупнейших юридических лиц, создавая тем самым существенный перекося в сложности налогового регулирования для иных налогоплательщиков. Сделан вывод о целесообразности использования инструмента предварительного заполнения и проверки налоговых деклараций со стороны налоговых органов как одного из направлений совершенствования системы налогового администрирования в России. Перспективным является также переход к предоставлению налогоплательщикам мотивированных мнений налоговых органов («налоговых рулингов») по отдельным видам экономических операций. Авторы рекомендуют имплементировать меры, направленные на раскрытие информации о сделках, имеющих признаки агрессивного налогового планирования, согласно рекомендациям ОЭСР. Отмечается, что существующие механизмы разрешения налоговых споров и правовые стандарты защиты прав налогоплательщиков потребуют трансформации в условиях повышения прозрачности хозяйственных операций для налоговых органов.

Ключевые слова: налоговая система, налоговые отношения, налоговый мониторинг, предварительное заполнение налоговых деклараций, мотивированное мнение налогового органа.

JEL: E62, H21, K34.

Статья поступила в редакцию в феврале 2022 года

Tax Policy

Digitalization of Tax Administration in Russia: Opportunities and Risks

Sergey G. Sinelnikov-Murylev

ORCID 0000-0001-6667-9958

Dr. Sci. (Econ.), Professor, Rector,
Russian Foreign Trade Academy^a,
sinelnikov-sg@iep.ru

Nikolai S. Milogolov

ORCID 0000-0001-8858-0182

Cand. Sci. (Econ.), Head of the Tax Policy
Research Laboratory, Russian Presidential
Academy of National Economy
and Public Administration^b; Leading Researcher,
Tax Policy Center, Financial Research Institute
of the Ministry of Finance of the Russian
Federation^c, milogolov-ns@ranepa.ru

Azamat B. Berberov

ORCID 0000-0003-2739-8912

Cand. Sci. (Econ.), Senior Researcher, Tax Policy
Research Laboratory, Russian Presidential
Academy of National Economy and Public
Administration^b, berberov-ab@ranepa.ru

^a 6A, Vorobyovskoe shosse, Moscow, 119285,
Russian Federation

^b 82, Vernadskogo pr., Moscow, 119571,
Russian Federation

^c 2, Nastasyinsky per., Moscow, 127006,
Russian Federation

Abstract

An active policy of digitalization of the tax administration system in Russia is carried out with special attention to the automation of calculation and payment of taxes. The article summarizes the domestic experience in this area, analyzes the features of tax legislation and regulation under which these reforms are implemented, and identifies relevant trends and their prospects. The results of the analysis make it possible to identify the opportunities and risks of development of the Russian tax system in the context of its digitalization. Further automation of certain taxes (first of all, corporate and personal income taxes) will be associated with the need to overcome a large number of legal imprecisions, whereas simplifying the design of taxes, in many cases, leads to economic distortions. The digital innovations that have already been introduced are intended for small or large legal entities, thereby creating a significant bias in the complexity of tax regulation for other taxpayers. The article concludes that it is advisable to use the tool of preliminary filling and verification of tax returns by tax authorities as a direction for improving the system of tax administration in Russia. The transition to providing taxpayers with motivated opinions of the tax authorities (tax rulings) on certain types of economic transactions is promising as well. The authors also recommend implementing measures aimed at disclosing information about transactions that have signs of aggressive tax planning, according to the recommendations of the OECD. It is noted that the existing mechanisms for resolving tax disputes and legal standards for the protection of taxpayers' rights will require transformation under increased transparency of business transactions for tax authorities.

Keywords: tax system, tax relations, tax monitoring, pre-filling of tax declarations, tax ruling.

JEL: E62, H21, K34.

Введение

Цифровое развитие налогового администрирования позволит эффективно бороться с уклонением от налогов, повысит определенность налоговых правил, обеспечит большую устойчивость государственных финансов с минимальными издержками на администрирование. Со стороны бизнеса цифровизация процессов расчета и уплаты налогов повысит прозрачность управленческих процессов компаний, снизит издержки ведения бизнеса, связанные с соблюдением законодательства, и риски привлечения к налоговой ответственности.

Цифровизация в сфере налоговых отношений требует не только совершенствования систем администрирования и механизмов уплаты налогов, но и изменения самой налоговой системы, дизайна налогов, затрагиваемых цифровизацией, и, как следствие, — деловых практик в масштабах экономики в целом. С учетом важнейшей роли налогов в системе социально-экономических отношений последствия могут быть значительными и не всегда легко прогнозируемыми. В настоящей статье предпринята попытка анализа последствий цифровизации налогового администрирования в России и определения перспективных направлений использования цифровых технологий.

1. Цифровизация налогового администрирования в России в 2010–2021 годах: ключевые новации

В настоящее время ФНС России можно признать одним из лидеров в использовании цифровых технологий среди российских и даже зарубежных государственных ведомств¹. За последнее десятилетие службой осуществлены крупные реформы, предпринятые ради превращения процесса уплаты налогов в современную услугу для юридических и физических лиц, а выполнение налоговых обязательств — в действие одновременно удобное и неизбежное. Все направления изменений можно разделить на три группы: новые режимы взаимодействия, инструменты контроля и сервисы для налогоплательщиков. Разумеется, такое деление является весьма условным, поскольку новые инструменты тесно связаны друг с другом (табл. 1).

¹ В частности, в выступлении на Форуме по налоговому администрированию (FTA), проходившем в Чили в 2019 году, глава FTA Ханс Христиан Хольте указал на лидерство ФНС России в цифровизации налоговой сферы. См.: Бутрин Д. ФНС заразила мир цифрой // Коммерсант. 2019. 1 апреля. <https://www.kommersant.ru/doc/3930370>.

Т а б л и ц а 1

Цифровизация налогового администрирования в России

T a b l e 1

Digitalization of Tax Administration in Russia

Тип	Примеры инструментов
Новые режимы для цифрового взаимодействия	Налог на профессиональный доход (режим для самозанятых)
	Налоговый мониторинг
Инструменты налогового контроля	Развитие системы АСК-НДС
	Использование онлайн-касс
	Развитие интеграции информационных систем банков и ФНС России
	Автоматический обмен информацией с зарубежными странами
Сервисы для налогоплательщиков	Единый налоговый платеж для физических лиц
	Распределенный реестр ФНС России
	Интерактивные сервисы

Ярким примером взаимодействия между налоговым органом и налогоплательщиком в цифровой среде является режим налогового мониторинга. Этот режим обеспечивает взаимовыгодное сотрудничество налогоплательщика и налоговых органов: в случае обеспечения полного доступа к операциям предприятия вправе устранять правовые несоответствия в удаленном режиме и запрашивать мотивированные мнения о правовых последствиях осуществления сделок, что ведет к снижению риска проверок и осуществлению налогового контроля практически в реальном времени. Ключевой особенностью налогового мониторинга является относительно высокий порог входа для компаний², поскольку функционирование такого мониторинга требует наличия в налоговой администрации значительного числа высококвалифицированных работников. Однако порог входа для этого режима будет снижаться по мере внедрения цифровых технологий³.

Режим для самозанятых предполагает возможность уплаты физическими лицами (или ИП) налога с доходов от самостоятельной деятельности по ставкам 4 или 6% полностью в автоматическом режиме. К преимуществам режима можно отнести его алгоритмизацию (расчет обязательств ведется в мобильном приложении без использования ККТ и подачи декларации в традиционном

² Выручка не менее 1 млрд руб. в год, размер уплаченных налогов не менее 100 млн руб. в год; сумма активов не менее 1 млрд руб. С 1 января 2021 года налоговыми органами проводится налоговый мониторинг в отношении 209 компаний. https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/10222192/.

³ В феврале 2020 года Правительством России принята «Концепция развития и функционирования в Российской Федерации системы налогового мониторинга». Один из ее пунктов предполагает ежегодное увеличение количества плательщиков, в отношении которых проводится налоговый мониторинг, на уровне не ниже 20%. <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202003020017?index=0&rangeSize=1>.

смысле⁴). Последовательно уменьшая административную нагрузку, ФНС России разработала новый налоговый режим — автоматизированную систему налогообложения (АУСН). Его смогут применить организации и ИП с численностью до пяти человек и годовым доходом до 60 млн руб. Аprobация системы запланирована с 1 июля 2022 года в течение следующих пяти лет в четырех регионах страны — в Москве, Московской и Калужской областях и Республике Татарстан.

Система АСК-НДС, выявляющая с помощью рискориентированного подхода факты занижения НДС к уплате или завышения возмещения, является чрезвычайно эффективным инструментом контроля⁵. В случае обнаружения разрывов в цепочке начисления НДС налогоплательщику автоматически направляется письмо с просьбой раскрыть причины несоответствий, что позволяет налоговым инспекторам сосредоточиться на менее рутинных операциях, чем сверка данных из деклараций по НДС, книг покупок и продаж. Автоматизация контроля уплаты НДС стала одним из ключевых факторов, позволивших достичь в последние годы более быстрого роста поступлений налога по сравнению с ростом национальной экономики в целом.

Исходя из успешного опыта администрирования НДС, налоговые органы России стремятся к сокращению числа выездных проверок и переходу к направлению налогоплательщикам требований по добровольному уточнению своих налоговых обязательств. На наш взгляд, в условиях формирования всё большего объема цифровых данных путем использования онлайн-касс, получения оперативной информации от банков, распространения электронного документооборота (в краткосрочной перспективе⁶) и осуществления инвестиций в постройку центров обработки данных налоговые органы смогут решить и более амбициозную задачу, заключающуюся в практически полном отказе от выездных налоговых проверок.

⁴ По состоянию на октябрь 2021 года возможностью легально получать доход от самостоятельной деятельности без налоговых рисков уже воспользовались более 3 млн самозанятых. См.: Самозанятые каждый день зарабатывают более 1,4 млрд рублей // Известия. 2021. 7 октября. <https://iz.ru/1232070/2021-10-07/samozaniatyie-kazhdyi-den-zarabatyvaiut-bole-14-mlrd-rublei>.

⁵ Как отмечает ФНС России, на основании сведений о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа, программа относит налогоплательщика к одной из трех групп (с высоким, средним или низким риском), что позволяет налоговым органам вовремя принимать необходимые меры там, где это необходимо. Налогоплательщики из группы низкого риска подвергаются упрощенному контролю. К налогоплательщикам высокой зоны риска применяется максимальный комплекс мероприятий налогового контроля. Остальные плательщики подлежат обычному контролю. https://www.nalog.ru/rn25/news/activities_fts/8909291/.

⁶ В конце 2020 года принята Концепция развития электронного документооборота (ЭДО), предполагающая, в частности, увеличение общего объема электронных документов на 20% и более с 2022 года. На текущий момент ЭДО не играет существенной роли в деятельности российских компаний. https://data.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/edo/edo_concept.pdf.

Технологии обработки данных одновременно играют ключевую роль в обеспечении прозрачности налоговых отношений и составляют основу постоянно развивающихся интерактивных сервисов⁷. Важным новшеством является создание в 2020 году раздела «Коронавирус: меры поддержки бизнеса», в котором представлены сведения о доступных мерах социально-экономической поддержки. В эту категорию входит и разработанный ФНС распределенный реестр, нацеленный на повышение эффективности мер государственной поддержки малому и среднему бизнесу⁸. Введенные в связи с пандемией в 2020 году санитарные ограничения послужили толчком для ускоренного развития более тесного электронного взаимодействия физических лиц и налоговых органов, что отразилось, например, в увеличении числа удаленно решаемых жизненных ситуаций через личный кабинет налогоплательщика — физического лица.

С 2019 года налоговой службой введен единый налоговый платеж (ЕНП) для физических лиц, благодаря чему граждане — физические лица получили возможность исполнять обязанности по уплате части налогов с помощью одного платежного поручения. В 2022 году будет запущен эксперимент по распространению ЕНП на юридических лиц и ИП. Предполагается, что налогоплательщики получат в распоряжение удобный способ уплаты налогов, исключающий ошибки при заполнении расчетных документов⁹ и предусматривающий возможность зачета излишне уплаченных налогов в счет исполнения налоговых обязательств.

Таким образом, имеющиеся новации в сфере налогового администрирования, основывающиеся на использовании больших массивов данных¹⁰, обеспечат возможность осуществления удаленного налогового контроля не только над крупнейшими налогоплательщиками, но и над всеми предприятиями. Можно предположить, что соответствующая система управления рисками в налоговом администрировании будет значительно отличаться от используемой в настоящее время, поскольку набор наблюдаемых показателей деятельности предприятий будет многократно

⁷ На сегодня число сервисов превышает шестьдесят. https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/10595983/.

⁸ Сервис является блокчейн-платформой, которую кредитные организации используют для автоматизации процесса приема и обработки кредитных заявлений в соответствии с правилами, утвержденными постановлениями правительства № 422 и № 696. https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/interaction_other/digital_platform_fns/.

⁹ По оценкам главы ФНС России Даниила Егорова, в налоговые органы ежегодно поступает около 30 млн ошибочных платежей. https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/11731025/.

¹⁰ ЭДО, АСК-НДС, база грузовых таможенных деклараций, балансы предприятий (государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности), данные о счетах и операциях в российских и зарубежных банках, получаемые по международному обмену, и др.

шире, а сроки их получения и анализа сократятся по сравнению с сегодняшними. В результате эффективность налогового администрирования может быть существенно повышена за счет сокращения издержек исполнения налогового законодательства как со стороны налогоплательщиков, так и от налоговых органов. Кроме того, станет совершенно излишней создаваемая в настоящее время система физического отслеживания движения товаров с помощью их маркировки, поскольку электронные технологии отслеживания цепочек производства и импорта являются одновременно более дешевыми и результативными.

Следует подчеркнуть, что процесс цифровизации экономической деятельности может быть ускорен, если государство возьмет на себя участие в предоставлении экономическим агентам цифровой инфраструктуры в виде хранилищ данных, вычислительных мощностей, типовых программных продуктов на безвозмездной или субсидируемой за счет государства основе. Осуществление подобных инвестиций со стороны государства, по мнению экспертов Всемирного банка, оправданно в силу того, что все граждане выигрывают, когда каждый из них становится лучше информированным, а государственные услуги предоставляются с меньшими издержками¹¹.

2. Возможные пределы автоматизации расчета налогов в современных условиях

В настоящее время ФНС России создала чрезвычайно удобный механизм автоматического администрирования налогообложения самозанятых граждан. Возникает важный вопрос, может ли похожий порядок налогообложения быть разработан для взимания других налогов. Произойдет ли в будущем изменение одного из основополагающих принципов построения развитых систем налогообложения, при котором налогоплательщик самостоятельно исчисляет и уплачивает налоги, а налоговая администрация следит за правильностью исчисления и контролирует уплату налога постфактум? Ответ на эти вопросы совсем не очевиден.

Действительно, если у налоговых органов имеются детальные данные из ЭДО об экономической деятельности налогоплательщика плюс разнообразные «большие» данные и информация

¹¹ См.: World Development Report 2016: Digital Dividends. <https://www.worldbank.org/en/publication/wdr2016>. В качестве примеров в указанной работе приводятся существующий в США Акт о связи (1934), предусматривавший обеспечение универсальной проводной и радиосвязи даже в отдаленных сельских районах, и законодательно установленное право граждан Финляндии на доступ к широкополосному интернету.

о состоянии экономической конъюнктуры, идея алгоритмизации исчисления налогов становится весьма заманчивой. Автоматическое исчисление налогов потенциально может высвободить значительные трудовые ресурсы [Borshchevskiy, Mossaki, 2021. P. 130] и позволит правительствам получать те же доходы при меньших налогах или получать больше налоговых доходов при тех же налогах [Jacobs, 2017. P. 26].

Однако у такого подхода есть необходимое условие: дизайн налоговой системы должен быть упрощен настолько, чтобы стала возможна алгоритмизация расчета налогов, иначе говоря, чтобы стал возможен порядок расчета налогов без применения многочисленных видов оценочных суждений и различных трактовок налогового законодательства.

На сегодня Налоговый кодекс РФ не представляет собой закрытую правовую систему, положения которой трактуются однозначно и без отсылки к другим источникам права¹². Следует указать и на то, что судебные органы нередко выносят решения, в корне меняющие судебно-арбитражную практику в силу изменения взгляда на разрешение правового противоречия. Подобное, в частности, можно наблюдать при анализе судебной практики по делам, связанным с определением фактического получателя дохода, особенностями исчисления «избыточных» процентов и т. д. С учетом того, что процессуальное законодательство требует от судьи при оценке доказательств руководствоваться не только нормами права, но и рядом социально-оценочных и ценностных критериев, упрощение налогового законодательства в подобных условиях является чрезвычайно сложной задачей.

Наличие неоднозначных положений, использование оценочных суждений в налоговом законодательстве — это не недосмотр экспертов и законодателей, а необходимость [Smith, 1969. P. 751], вызванная в том числе сложностью хозяйственных процессов и стремлением учесть при налогообложении различные особенности формирования налоговой базы в силу специфики экономической деятельности налогоплательщиков.

Анализ сложности российского налогового законодательства с учетом частоты использования открытых перечней в соответствующей части НК РФ, отсылок к другим статьям налогового законодательства и источникам права позволяет говорить, что наибольшую трудность с точки зрения автоматизации администрирования представляет налог на прибыль организаций. Одна-

¹² В частности, п. 2 ст. 11 НК РФ «Институты, понятия и термины, используемые в настоящем Кодексе» раскрывает определения лишь для двадцати трех понятий и терминов и не включает понятия «налогоплательщик», «объект налогообложения», «налоговая база», «налоговый период», определяемые в соответствующих статьях НК РФ.

ко и для остальных налогов при автоматизации уплаты неизбежно возникнет необходимость предварительного изменения дизайна.

Для алгоритмизации взимания налогов необходимо четко определить их объект, базу, применяемые ставки и льготы. В частности, несмотря на развитие практики применения для анализа системы АСК-НДС, определение того, входит ли та или иная операция в налоговую базу по НДС и относится ли конкретная операция к облагаемым по пониженной (нулевой) ставке, остается неоднозначным. Связано это с тем, что количество понятий и терминов, раскрываемых непосредственно главой 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость», несоизмеримо меньше объема терминов и понятий, используемых в главе в целом¹³. Устранение таких пробелов потребует формирования однозначных отсылок к другим источникам права, что не всегда выполнимо. Особые трудности возникают, если объект налогообложения является нематериальным (или виртуальным)¹⁴.

Необходимая прозрачность отсутствует и при определении базы имущественных налогов¹⁵. Критерии определения недвижимого имущества подлежат толкованию, вследствие чего возникают вопросы при налоговой квалификации имущественного объекта в качестве движимого необлагаемого или недвижимого налогооблагаемого. Порядок налогового учета сложных (составных) объектов, образуемых одновременно из движимого и недвижимого имущества, также четко не определен. В ряде ситуаций возникает развилка: признать составные объекты единым налогооблагаемым объектом или отдельными объектами, являющимися облагаемыми и необлагаемыми налогом. Неточности характерны и для транспортного налога, поскольку объектом его налогообложения могут выступать «другие водные и воздушные средства». Эта лексическая конструкция (как и словосочетание «другие самоходные <средства>») используется в том числе и при определении налоговых ставок.

¹³ В главе 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» раскрываются около сорока общих и специфических понятий. Однако уровень точности их раскрытия значительно варьируется: описание некоторых дефиниций включает заведомо неточные слова и словосочетания, такие как «в частности», «другие подобные», «иную» и т. д.

¹⁴ В качестве примера можно привести дело компании «Мэйл.Ру Геймс», где налоговыми органами была предпринята попытка доначисления НДС на доходы компании от продажи игрокам виртуальных артефактов, в силу того что такая операция может признаваться «возмездным оказанием услуг», тогда как, по мнению налогоплательщика, указанные сделки должны трактоваться как передача прав на программы в рамках лицензионного договора с соответствующим освобождением доходов от НДС. <https://www.arbitr-praktika.ru/article/1908-delo-meylru-geymz-ob-nds-na-dopolnitelnyy-funktsional>.

¹⁵ Например, объектом налогообложения по налогу на имущество физических лиц может признаваться «иное здание, строение, сооружение, помещение». Очевидно, что такая конструкция закладывает основы под вариативность взглядов по данному вопросу.

Изучение механизма даже наиболее простой патентной системы налогообложения также позволяет обнаружить нечеткости, которые могут стать препятствием для ее полной автоматизации. В частности, патентная система распространяется на деятельность «по ремонту игрушек и подобных им изделий», а также «по ремонту, техническому обслуживанию автотранспортных и мототранспортных средств, мотоциклов, машин и оборудования, мойке автотранспортных средств, полированию и предоставлению аналогичных услуг»¹⁶.

Схожие лексико-правовые конструкции, означающие открытые списки, используются и при применении упрощенной системы налогообложения, позволяющей налогоплательщику вычесть из своих доходов затраты «на оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов»¹⁷.

Алгоритмизация и автоматизация уплаты налога на доходы физических лиц является достаточно тривиальной, в случае если налогоплательщик не имеет других источников дохода помимо заработной платы и не пользуется сложными в администрировании налоговыми вычетами¹⁸. Однако в более сложных ситуациях расчет налога усложняется, возникает необходимость более тщательного изучения всех фактов и обстоятельств. Речь идет, в частности, об обложении доходов от ценных бумаг и финансовых операций, доходов, поступающих из-за рубежа, и о признании «иного дохода», полученного налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в России, как дохода от источника в России.

Сложным, на наш взгляд, является также расчет налоговых обязательств физических лиц в условиях появления новых цифровых форм ведения бизнеса, размывающих границы между трудовыми отношениями и предпринимательской деятельностью. В качестве показательного примера, демонстрирующего важность оценочных норм, можно привести ситуацию, когда водитель таксопарка становится самозанятым и предоставляет услуги перевозки пассажиров, пользуясь платформенным сервисом, связывающим во-

¹⁶ В этом контексте мы обращаем внимание на то, что законодатель не предлагает закрытый прозрачный перечень условий, а пользуется нечеткими формулировками, включающими слова «подобный» и «аналогичный».

¹⁷ Сюда же можно отнести расходы «на консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы» и «на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи».

¹⁸ <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.pdf>.

дителя с получателем транспортной услуги, а таксопарк из работодателя превращается в арендодателя транспортного средства. Если раньше деятельность водителя генерировала налоги в размере 13% его зарплаты в виде НДС и 30% в виде начисляемых на зарплату страховых взносов, то теперь появилась возможность платить один налог (на профессиональный доход) в размере 4 или 6% (при выполнении заказов на перевозку от юридических лиц) дохода.

Введение режима налогообложения для самозанятых граждан существенно дифференцировало налоговую нагрузку между ними и наемными работниками. Появились случаи, когда переход на уплату налога на профессиональный доход состоит лишь в формальном изменении правового и налогового статуса налогоплательщика при выполнении той же трудовой функции, но в качестве услуги. Предлагаемая в настоящий момент логика борьбы с подобным размыванием базы НДС и страховых взносов лежит в русле содержательной оценки наличия или отсутствия трудовых отношений между самозанятым и заказчиком [Pantazatou, 2021].

В частности, такой подход был использован Верховным судом Великобритании при рассмотрении вопроса о том, действительно ли водители *Uber* являются «независимыми исполнителями» (компания выступает лишь в качестве «поставщика технологий») или их следует признать работниками *Uber* со всеми вытекающими социально-трудовыми последствиями. Применяя концепцию приоритета существа над формой, Верховный суд Великобритании выработал пять критериев, соответствие которым позволяет утверждать наличие трудовых отношений между водителями и компанией *Uber*:

- 1) цена услуги — водитель не вправе устанавливать цену услуги;
- 2) трудовые условия — исполнитель не вправе корректировать договор;
- 3) влияние на заказы — исполнитель не может отказаться от исполнения заказа без применения штрафных санкций со стороны компании, компания вправе временно отключить водителя от приложения в случае превышения лимита на отклоненные заявки;
- 4) контроль над исполнителем — компания осуществляет контроль над деятельностью исполнителя, используя рейтинговый оценочный порог, в случае несоответствия ему агрегатор вправе прекратить отношения с водителем;

- 5) общение с клиентом — исполнитель не может вести самостоятельное общение с клиентом, общение между пассажиром и водителем сводится к минимуму¹⁹.

Как отмечает ФНС России, на сегодня случаи маскировки трудовых отношений гражданско-правовыми договорами единичны, поскольку компании с признаками подобных нарушений автоматически выявляет специальная информационная система²⁰. Более того, налоговыми органами совместно с Рострудом выпущена памятка, где развернуто представлены различия между гражданско-правовыми и трудовыми отношениями²¹. Однако по мере роста платформенной занятости важным вопросом может стать то, насколько льготное налогообложение доходов самозанятых, работающих через платформы, по сравнению с традиционной работой по найму в принципе обосновано в среднесрочной перспективе. На наш взгляд, налоговая система должна быть нейтральной в отношении того, как — с использованием цифровых технологий или без них — ведется предпринимательская деятельность.

3. Пределы автоматизации расчета налога на прибыль организаций

Порядок исчисления налога на прибыль организаций ставит наибольшее число вопросов при обсуждении перспективы его алгоритмизации. Несмотря на формально простой дизайн, на практике расчет налога представляет собой сложную задачу в силу особенностей определения затрат, уменьшающих налоговую базу. Теоретически под затратами понимаются документально подтвержденные и экономически обоснованные расходы, то есть расходы, связанные с извлечением соответствующего дохода. Однако экономическая оправданность расходов, прямо не относящихся к извлечению дохода, но связанных с деятельностью организации, может быть установлена только на основе оценочных суждений. К таким видам затрат могут быть отнесены расходы на ремонт имущества в интересах налогоплательщика в условиях отсутствия права собственности на это имущество, проведение бесплатных семинаров для клиентов организации, содержание офиса, иначе говоря, расходы, подтверждаемые неформализованными критериями комфортных условий труда и положительного имиджа

¹⁹ <https://www.uk/cases/docs/uksc-2019-0029-judgment.pdf>

²⁰ Федотова Е. Российские работодатели все чаще нанимают самозанятых // Ведомости. 2020. 24 января. <https://www.vedomosti.ru/management/articles/2020/01/24/821379-rossiiskie-rabotodateli>.

²¹ <https://data.nalog.ru/html/sites/www.npd.nalog.ru/psz270820.pdf>.

организации, на оплату услуг по подготовке документов, которые необходимо представить в налоговые органы, и другие виды расходов.

Можно выделить и расходы, описание которых в налоговом законодательстве является фактически открытым. Например, НК РФ отмечает, что к материальным расходам налогоплательщика относятся затраты налогоплательщика на «другие» производственные и хозяйственные нужды, такие как проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатация основных средств и «иные подобные» цели. В открытый перечень материальных расходов входят затраты на рекультивацию земель и «иные природоохранные мероприятия». Подобный подход используется и для расходов на оплату труда. К ним, в частности, могут быть отнесены «другие» виды затрат на выплаты, произведенные в пользу работника, предусмотренные трудовым и (или) коллективным договором. Такой подход априори закладывает основу под возникновение спорных ситуаций, так как «другими» видами затрат могут маскироваться выплаченные организацией средства, представляющие собой доходы, облагаемые иным образом (например, дивиденды)²².

При определении оправданности (обоснованности) осуществления налогоплательщиками своих экономических операций налоговыми органами может использоваться общее правило борьбы с уклонением от уплаты налогов (концепция наличия деловой цели). Этот механизм в высшей степени субъективен, поскольку предусматривает определение того, является ли неуплата (неполная уплата) налога или зачет (возврат) налога основной целью совершения сделки (ст. 54.1 НК РФ). Исходя из того, что указанный вопрос каждый раз решается на основе анализа конкретных фактов и обстоятельств, ответить на него с помощью заранее разработанных алгоритмов не всегда возможно.

Классическим примером такой ситуации является выстраивание определенной структуры бизнеса и ее связь с налоговым планированием: например, дробление бизнеса, выделение отдельного предприятия, имеющего право на льготный режим (упрощенная система налогообложения, льготы для предприятий, относящихся к отрасли информационных технологий, и пр.), объединение предприятий в консолидированные группы налогоплательщиков и др. Несмотря на усилия налоговых органов по формулированию рекомендаций, указывающих на неправомерный характер дробления бизнеса или выделения отдельного предприятия,

²² https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/fundamental-reform-of-personal-income-tax_9789264025783-en.

имеющего право на льготный режим²³, подобные схемы остаются в числе самых распространенных способов оптимизации налогообложения²⁴.

Возникают вопросы и при использовании специальных правил по борьбе с уклонением от уплаты налогов при трансфертном ценообразовании. Представляется трудным для налогового администрирования определение того, являются ли цены, использованные в хозяйственной операции между взаимозависимыми лицами, рыночными, другими словами, соблюдается ли в таких взаимоотношениях принцип взаимодействия «на расстоянии вытянутой руки»²⁵. Очевидно, что применение больших данных для анализа экономической конъюнктуры и построения моделей ценообразования, в том числе гедонических, может помочь при определении, являются ли соответствующие сделки заключенными «на расстоянии вытянутой руки». Однако без применения оценочных суждений, включая судебные решения, многие ситуации не могут быть должным образом квалифицированы²⁶.

Субъективным остается и механизм определения того, вправе ли иностранный налогоплательщик претендовать на применение льготных ставок у источника выплаты дохода в случае получения из России. В качестве доказательства наличия такого права иностранная организация до даты выплаты дохода должна предоставить налоговому агенту подтверждение, что она является резидентом государства, имеющего налоговое соглашение с Россией, и располагает «фактическим правом» на его получение.

На сегодня большинство стран, в том числе Россия, при определении того, является ли юридическое лицо налоговым резидентом государства, используют субъективный критерий места эффективного управления. Всеобщее следование такому подходу закладывает основу под рост конфликтов двойного резидентства

²³ Письмо Федеральной налоговой службы от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации». <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400330244/>.

²⁴ Жукова А. С. Актуальные вопросы судебной практики по дроблению бизнеса. 2020. https://data.nalog.ru/html/sites/www.rn57.nalog.ru/doc/doklad_Jukova.pdf.

²⁵ К наиболее сложным операциям трансфертного ценообразования можно отнести внутригрупповые операции, в том числе сделки, не имеющие аналогов на рынке, включая поставку товаров, оказание услуг, займы, договоры, связанные с объектами интеллектуальной собственности.

²⁶ Приоритетным методом определения того, соответствует ли цена, применяемая в сделке, рыночной, является метод сопоставимых рыночных цен. Несмотря на его потенциально высокую эффективность, применение этого метода (как и других) сопряжено с необходимостью учета субъективных суждений. Например, законодатель отмечает, что различия в характеристиках рынков товаров (работ, услуг), на которых совершаются сопоставляемые и анализируемая сделки, не должны оказывать существенного влияния на коммерческие и (или) финансовые условия совершаемых на них сделок или влияние указанных различий возможно устранить путем осуществления соответствующих корректировок. Критерий «существенное влияние» является субъективным и может потребовать дополнительного уточнения.

компаний в условиях цифровой экономики, вследствие чего решение этого вопроса остается одним из важнейших в международном налогообложении [Traversa, 2018]. Следует подчеркнуть, что в настоящее время ОЭСР ведет работу по выпуску рекомендаций в данной области, однако, на наш взгляд, их пока нельзя признать удовлетворительными²⁷.

Получение ответа на вопрос, является ли получатель дохода его фактическим собственником, также представляет сложность. В частности, в одном из писем Министерства финансов РФ отмечается, что «законодатель не ограничивает налоговых агентов каким-либо перечнем, отдавая предпочтение содержательной части полученной налоговым агентом информации <...>»²⁸.

Формально отмеченные правовые неточности могут быть устранены путем перехода к исчерпывающему перечню элементов, составляющих налоговую норму. Однако реализация принципа закрытого перечня также не лишена недостатков: законодатель может упустить элементы, соответствующие применяемой доктрине и судебной практике, и, наоборот, указать в перечне те, что по своей природе вовсе ими не являются [Махиня, 2015]. В результате могут возникать новые правовые коллизии, особенно если НК РФ не раскрывает понятия, используемые в норме, или содержит прямую отсылку к другим источникам права²⁹.

С учетом многочисленных практических проблем, возникающих вследствие сложности исчисления налога на прибыль, в научной литературе часто предлагается замена этого налога налогами на потребление, в том числе различными модификациями налога на добавленную стоимость, налогом на денежный поток и т. д. [Carton et al., 2019] Однако все эти предложения, упрощая технику налогообложения, отдаляют налогообложение прибыли

²⁷ Можно выделить две инициативы ОЭСР. Первая базируется на определении резидентства юридического лица исходя из географического распределения активов (принцип экономической взаимосвязи). <https://www.oecd.org/ctp/treaties/1923328.pdf>. В условиях практически мгновенного переноса нематериальных активов этот критерий не может работать. Вторая заключается в разрешении конфликта двойного резидентства компаний путем проведения взаимоголасительной процедуры. <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>. Следование такому подходу нельзя признать оптимальным: по данным ОЭСР, средняя продолжительность взаимоголасительной процедуры составляет двадцать два месяца. В отсутствие международного компромисса компания — двойной резидент не вправе пользоваться льготами по соглашению. <https://www.oecd.org/ctp/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>.

²⁸ Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Министерства финансов России от 09.04.2020 № 03-08-05/28323 «Об определении лица, имеющего фактическое право на доходы для целей налогообложения». <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/73927000/>.

²⁹ Так, в п. 2 ст. 373 НК РФ отмечается, что «деятельность иностранной организации признаётся приводящей к образованию постоянного представительства в Российской Федерации в соответствии со статьей 306 настоящего Кодекса, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации». Очевидно, что лексико-правовая конструкция «если иное не предусмотрено» закладывает основы под правовую неопределенность, особенно в ситуации, когда отсылка ведет к тексту международных договоров.

организаций от налогообложения «экономической прибыли», искажая тем самым условия конкуренции между компаниями с разным уровнем прибыльности³⁰. Другими словами, все сложности и тонкости расчета налога на прибыль, существующие в реальной жизни, возникают из компромисса между издержками налогового администрирования, в том числе с целью противодействия уклонению от уплаты налогов, и необходимостью учета важных особенностей бизнеса, позволяющих сделать налог справедливым и нейтральным.

4. Перспективы цифрового развития налогового администрирования в России: выбор оптимального направления

Наблюдаемые тренды развития налогового администрирования в России позволяют предположить, что цифровое налоговое взаимодействие, связанное с автоматизацией определения и исполнения налоговых обязательств, будет интенсивнее всего развиваться прежде всего для малых и крупнейших налогоплательщиков. Следование политике увеличения охвата крупных налогоплательщиков инструментом налогового мониторинга (путем дальнейшего снижения ограничений на их размеры) в совокупности с присоединением России к соответствующим международным инициативам по созданию налоговой определенности для транснациональных компаний³¹ усилит предсказуемость поступлений в бюджет налоговых доходов — с учетом важности таких компаний для национальной экономики³².

Развитие специальных режимов (с перспективой расширения на большее число экономических субъектов) позволит приблизиться к автоматизированному налоговому администрированию малых налогоплательщиков. Такой сценарий является выгодным как для них, так и для налоговых органов, поскольку налогоплательщики легализуют свою деятельность при очень невысокой налоговой нагрузке без привлечения налоговых экспертов (кон-

³⁰ Налогообложение экономической прибыли, представляющей собой выручку за вычетом расходов на факторы производства, рассчитанных по альтернативным издержкам, не искажает принятия предприятием инвестиционных решений, а следовательно, в наибольшей степени нейтрально по отношению к его экономической деятельности.

³¹ Прежде всего речь идет о присоединении России к международной программе соответствия требованиям налогового законодательства (ICAP) ОЭСР, предполагающей возможность рассмотрения страновой отчетности в рамках механизма автоматического обмена информацией налоговыми органами с анализом налоговых рисков в разных странах. <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-handbook-for-tax-administrations-and-mne-groups.pdf>.

³² Бухгалтерия на чистом воздухе // Коммерсант. 2020. 17 августа. <https://www.kommersant.ru/doc/4457656>. К недостаткам политики ограничения доступа к режиму налогового мониторинга можно отнести формирование искажений в условиях конкуренции между компаниями по причине наличия разного объема ресурсов для доступа к более совершенным каналам взаимодействия с налоговыми органами и более широкими возможностями внедрения собственных цифровых систем.

сультантов и бухгалтеров) [Campbell, Hanschitz, 2018. Р. 6], а налоговые органы обеспечивают бюджету приток стабильных доходов без необходимости углубленного экономико-правового анализа совершаемых сделок³³.

Одновременное распространение обеих моделей налогообложения в относительно короткой перспективе натолкнется на объективные пределы использования. Целесообразность применения налогового мониторинга для налоговых органов определяется соотношением выгод от улучшения налогового контроля и затратами на его осуществление, в том числе в контексте необходимости увеличения количества квалифицированных кадров, способных выдвигать и аргументировать оценочные суждения и оперативно регулировать потенциальные споры и разногласия с налогоплательщиком. Налогоплательщики тоже могут соизмерить выгоды от большей предсказуемости и определенности взаимодействия с налоговой службой с расходами на внедрение системы мониторинга.

Границы использования двух рассмотренных инструментов очерчивают третью группу налогоплательщиков, особенностью которой является как невозможность использования налогового мониторинга (в силу многочисленности этой группы и, соответственно, высоких затрат со стороны налоговой службы), так и преимущественная нерутинность совершаемых ими экономических операций, вызывающая трудности алгоритмизации исчисления налоговых обязательств и необходимость использования человеческих ресурсов.

На первый взгляд, в целях устранения искажений в условиях ведения бизнеса полная автоматизация налоговых отношений для указанных налогоплательщиков может быть эквивалентно актуальной. Однако, как отмечено выше, по мере усложнения деятельности налогоплательщиков справедливое определение их налоговых обязательств в автоматическом режиме не всегда возможно, так как для этого потребуется более пристальный анализ со стороны налоговых органов специфики совершаемых налогоплательщиками операций на разных стадиях налогового контроля.

Планирование сделок налогоплательщиком (налоговое планирование). Этот этап включает планирование операций с учетом их налоговых рисков и последствий, а также разработку учетной политики для целей налогообложения. Роль человека на этом этапе является ключевой и, вероятно, останется такой и в будущем.

³³ Это соотношение верно, пока на льготный режим переходят налогоплательщики, находящиеся до этого в тени, а не те, для кого переход связан с маскировкой трудовых отношений гражданско-правовыми договорами и необоснованным сокращением налоговых обязательств.

Специальные модели могут быть использованы для планирования и прогнозирования налоговых последствий сложных операций. Однако оценка налоговых рисков, вероятно, останется функцией налоговых юристов и консультантов с учетом индивидуальных особенностей конкретных операций и необходимости глубокого анализа их правового контекста.

Совершение экономических действий и операций и отражение их в учете. Этот этап включает заключение сделок, бухгалтерский и налоговый учет их последствий на основе классификации операций в соответствии с нормами налогового права, подготовку сопроводительных документов, обосновывающих налоговую позицию. Несмотря на то что автоматизированное право уже сегодня может эффективно решать отдельные налоговые задачи [Вашкевич, 2019. С. 54], роль человека, на наш взгляд, останется ключевой для корректной налоговой классификации и формирования налоговой позиции в отношении сложных операций.

Подача налоговой декларации. Этап включает заполнение деклараций на основе данных учета, выполнение прочих требований налоговой отчетности и предоставление документации в налоговые органы. Роль алгоритмов на этом этапе ожидаемо будет увеличиваться. Преимущественно могут использоваться автоматизированные системы проверки правильности заполнения и оформления декларации вплоть до ее заполнения самим налоговым органом на основе данных налогоплательщика.

Проверка налоговой декларации (налоговый контроль). Данные об исчисленных и уплаченных суммах налоговых обязательств проверяются с точки зрения корректности налогового учета, наличия необоснованной налоговой выгоды и схем по уклонению от налогообложения, анализируются индикаторами налоговых рисков. Фактически уплаченные налогоплательщиком налоги могут быть сопоставлены с ожидаемыми суммами поступлений от налогоплательщика с учетом его экономических показателей и поступлений от аналогичных налогоплательщиков. По нашему мнению, на этом этапе роль моделей и алгоритмов в будущем, вероятно, будет увеличиваться [Frey, Osborne, 2017. P. 277], а человек будет подключаться только в особо сложных и спорных ситуациях.

Урегулирование споров. В настоящее время на этом этапе роль специалистов является ключевой, поскольку данный процесс представляет, по сути, человеческое взаимодействие и состязание сторон, основанное на их правовых позициях, аргументах и перспективах защиты этих позиций в суде. В случае развития цифрового подхода к налоговому администрированию внедрить алгоритмы на этом этапе будет сложнее всего с учетом того, что нормы

права, используемые при урегулировании споров, зачастую носят субъективный характер [Вашкевич, 2019. С. 220].

В силу представленных особенностей более перспективным по сравнению с радикальным подходом к цифровой трансформации налогового администрирования и комплаенса с массовой автоматизацией расчета налогов представляется следование *эволюционному сценарию*, предусматривающему не масштабную замену людей математическими моделями в налоговых отношениях, а эффективное взаимодействие цифровых алгоритмов и налоговых профессионалов со стороны государства и налогоплательщика. Таким образом, в качестве актуального направления развития налогового администрирования в России можно выделить переход к предварительному заполнению и проверке (одобрению) налоговых деклараций налоговыми органами с использованием цифровых алгоритмов³⁴.

5. Предварительное заполнение и проверка налоговых деклараций налоговыми органами как эволюционный сценарий развития налогового администрирования

Как отмечается в литературе, изучающей опыт зарубежных стран по применению механизма предварительного заполнения налоговыми органами деклараций для уплаты налога физическими лицами, эффективность этого механизма определяется преимущественно двумя факторами: объемом и достоверностью получаемой информации о налогоплательщиках со стороны третьих лиц³⁵ и сложностью методологии расчета налоговых обязательств³⁶. В дальнейшем декларации проверяются самими налогоплательщиками на предмет полноты информации и подаются в налоговый орган, что ведет к сокращению издержек на соблюдение требований законодательства как для налоговых органов [Doxey et al., 2021. Р. 34], так и для налогоплательщиков [Klun, 2009. Р. 221–222], получающих в виде предварительно заполненной декларации мнение налоговых органов о величине налоговых обязательств до подачи ее окончательной версии.

Россия не является исключением: начиная с 2022 года физические лица могут использовать систему автоматического получения части налоговых вычетов через личный кабинет. В силу того что почти 80% доходов населения России составляют оплата тру-

³⁴ <https://www.oecd.org/ctp/revenue-statistics-in-asian-countries-2017-9789264278943-en.htm>.

³⁵ <http://www.ujp.gov.mk/uploads/Pre-filled%20and%20Electronic%20Income%20Tax%20Returns.pdf>.

³⁶ Purtil C. Filing Your Income Taxes Is a Pain, and That Is not an Accident // Quartz. 2016. March 1. <https://qz.com/628020/filing-your-income-taxes-is-a-pain-and-that-is-not-an-accident/>.

да наемных работников и социальные выплаты, прозрачно верифицируемые операции с налоговой точки зрения³⁷, реализация подобной инициативы ФНС России заслуживает самой высокой оценки. По этой логике и юридические лица могли бы уплачивать налоги с простым дизайном (транспортный, земельный, имущественные) автоматически на основании предварительно заполненных деклараций с помощью данных ЭДО и правил, зафиксированных в документах об учетной политике налогоплательщика.

Для налогов с более сложным дизайном (налогов на добавленную стоимость и прибыль организаций) предварительное заполнение деклараций должно вводиться постепенно с учетом того, что безошибочная уплата таких налогов сопряжена с использованием оценочных суждений, корректность вынесения которых потребует применения более сложных алгоритмов расчета налоговых обязательств. В этой перспективе переход к предварительному заполнению налоговых деклараций тоже, на наш взгляд, должен сопровождаться параллельным развитием указанных далее элементов системы налогового администрирования.

Обеспечение открытости используемого программного обеспечения

Данные опросов, проведенных в разных странах, свидетельствуют в пользу того, что налогоплательщики остаются удовлетворенными механизмом предварительного заполнения налоговых деклараций, но при условии его правильной настройки³⁸. Учет этого аспекта крайне важен: исследования зарубежного опыта показывают, что предварительное заполнение налоговых деклараций может стать некорректным в силу непреднамеренных программных ошибок [Cordes, Holen, 2010. P. 19].

На наш взгляд, устранение этой проблемы в случае имплементации механизма предварительного заполнения налоговых деклараций в России при налогообложении бизнеса возможно в случае полного раскрытия программного кода, используемого налоговыми органами при их заполнении, и создания цифровых сервисов, обращение к которым должно помогать налогоплательщику формировать налоговую интерпретацию совершаемой операции³⁹.

³⁷ <https://rosstat.gov.ru/folder/13397>.

³⁸ <https://www.fraserinstitute.org/sites/default/files/prefilled-personal-income-tax-returns.pdf>.

³⁹ В Письме ФНС России от 14.08.2017 № ЕД-4-15/16007 отмечается, что служба «рассматривает возможность публикации дополнительной информации о наличии (отсутствии) рисков нарушения законодательства о налогах и сборах в личном кабинете налогоплательщика юридического лица». http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_256238/. Эта цель была определена также начальником Управления интерактивных сервисов ФНС России Е. В. Гладышевым в ходе участия в вебинаре «Налоговая политика и практика» в 2021 году. http://nalogkodeks.ru/informaciya/_meropriyatiya_2021/mart-2021/04-03-21-gladyshev-e/.

В такой ситуации налогоплательщики, во-первых, могли бы устанавливать отдельные элементы программного обеспечения в свои системы внутреннего контроля для правильной уплаты налогов и, во-вторых, указывать налоговым органам на непреднамеренные ошибки, что, очевидно, усилило бы предсказуемость выставляемых требований со стороны налоговых органов.

Порядок оспаривания решений

Поскольку выносимое на основе использования моделей (в том числе с использованием искусственного интеллекта) решение носит вероятностный характер, его опасно принимать за истину, в том числе в силу замены процессуальных правовых процедур использованием математических алгоритмов и, следовательно, снижения планки доказывания вины (умысла) налогоплательщика в злоупотреблении налоговым правом. Например, сегодня налоговые органы используют данные с беспилотных летательных аппаратов для выявления незарегистрированных построек и доначисления налога на имущество физических лиц. Несмотря на то что такой подход уже привел к росту доначислений, это нововведение может увеличить число налоговых споров, так как определить, что действительно расположено на земельном участке, с воздуха достаточно сложно⁴⁰.

Движение в сторону эффективного соединения человека и математических моделей в профессиях налогового консультанта, бухгалтера, налогового инспектора и судьи может быть реализовано сразу в нескольких направлениях. Во-первых, в целях повышения уровня правовой предсказуемости целесообразным является законодательное закрепление невозможности пересмотра налоговыми органами уже вынесенного решения об одобрении предварительно заполненной декларации. Во-вторых, следует предусмотреть возможность оспаривания налогоплательщиком решений, вынесенных на основе математического алгоритма, в стандартном порядке (то есть путем взаимодействия людей).

В-третьих, должен быть предусмотрен порядок отказа налогоплательщиков от услуги предварительного заполнения налоговой службой декларации (в частности, в целях защиты конфиденциальных данных). Однако такое решение налогоплательщика должно сопровождаться невозможностью применения им облегченных (упрощенных) процедур для выполнения налоговых обязанностей, связанных с использованием механизма предварительного заполнения налоговых деклараций, по аналогии с инструментом

⁴⁰ Игнатова О., Трубилина М. Дрон среди ясного неба // Российская газета. 2021. 6 мая. <https://rg.ru/2021/05/06/zachem-nad-dachami-letaiut-bespilotniki.html>.

налогового мониторинга (например, пониженного предельного срока выездной налоговой проверки).

***Запрос мотивированного мнения по сделкам,
имеющим признаки агрессивного налогового планирования
(«налоговые рулинги»)***

Одним из преимуществ присоединения налогоплательщиков к механизму налогового мониторинга является возможность оперативного получения мотивированного мнения налоговых органов, что обеспечивает прогнозируемость налоговой нагрузки юридических лиц. Очевидно, что распространение аналогичного права на получение мотивированного мнения для других лиц, не являющихся участниками налогового мониторинга, скорее, невозможно, поскольку, как уже отмечено, имплементация такого нововведения⁴¹ ограничивается недостатком квалифицированных кадров, способных выдвигать и аргументировать оценочные суждения.

Однако в условиях распространения ЭДО реализуемым является предоставление налогоплательщикам права на получение мотивированного мнения по отдельным сделкам, имеющим признаки агрессивного налогового планирования. На наш взгляд, на первом этапе целесообразной является концентрация на ряде наиболее очевидных экономических операций в силу наличия для них значительной практики разрешения споров, определяющей границы добросовестного налогового планирования (табл. 2)⁴².

В случае совершения подобного типа сделок налогоплательщик вправе уведомить налоговые органы о совершении (или о намерении совершения) потенциально агрессивной экономической операции и раскрыть все имеющиеся факты и обстоятельства. Налоговый орган, в свою очередь, должен оценить риски для налогоплательщика от совершения запланированной операции⁴³.

⁴¹ На сегодня базовым инструментом взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками в целях общего разъяснения налогового законодательства являются так называемые письма Минфина или ФНС. Однако деятельность обоих органов не предусматривает оценки конкретных хозяйственных операций налогоплательщиков в целях налогообложения. <https://base.garant.ru/72073728/>.

⁴² О практике применения ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации. https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/about_nalog/10687108/; Письмо Министерства финансов России от 06.08.2020 № ШЮ-4-13/12599@ «Об отдельных вопросах налогообложения внутригрупповых услуг». http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_359446; письмо Департамента налоговой политики Министерства финансов России от 22.06.2021 № 03-08-05/49013 «Об определении фактического получателя дохода для целей применения пониженных ставок, установленных международными договорами РФ по вопросам налогообложения». <https://base.garant.ru/401511848/#ixzz7CfMQo9Vi>.

⁴³ Частично по указанному пути уже пошли европейские страны, внедрив в налоговое законодательство положения директивы DAC6, обязывающей налогоплательщиков уведомлять налоговые органы о трансграничных схемах, содержащих признаки агрессивного налогового планирования, а также раскрывать информацию о них. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32018L0822>.

Т а б л и ц а 2

Потенциальный перечень операций, по которым налогоплательщик может запросить мотивированное мнение налогового органа

T a b l e 2

Potential List of Transactions for Which the Taxpayer May Request a Tax Ruling

Вид сделки	Описание
Операции с использованием посредников	Правомерность принятия к вычету налогоплательщиком затрат на деятельность посредников при расчете налога на прибыль
Оказание внутригрупповых услуг	Правомерность принятия к вычету налогоплательщиком расходов по оплате услуг, оказываемых российским компаниям иностранными взаимозависимыми организациями
Дробление (реорганизация, диверсификация) бизнеса	Соответствие трансформации организационной структуры бизнеса налогоплательщика правилу деловой цели (ст. 54.1 НК РФ)
Применение льгот по двусторонним налоговым соглашениям	Правомерность использования налогоплательщиком налоговых льгот с учетом фактического и экономического контекста совершаемой трансграничной операции

Как и в ситуации с инструментом налогового мониторинга, учет мотивированного мнения налоговых органов должен освобождать налогоплательщика от штрафных санкций, в случае если позиция, отраженная в таком мотивированном мнении, впоследствии изменится. Механизм согласования, на наш взгляд, должен включать и предельные сроки ответа налоговых органов, после которых операция, совершенная (совершаемая) налогоплательщиком, признаётся соответствующей налоговому законодательству, в том числе и в целях предварительного заполнения налоговых деклараций.

6. Выводы

Цифровизация и автоматизация процессов исполнения налоговых обязательств и контроля их правильности актуализируют множество вопросов, ответы на которые предстоит найти налоговым органам, налогоплательщикам и научному сообществу. В заключение перечислим основные развилки, которые предстоит пройти.

Во-первых, переход к автоматизированному исполнению налоговых обязательств невозможен без существенного упрощения и изменения дизайна применяемых налогов. Насколько новые подходы будут соответствовать принципам оптимального налогообложения, обеспечивать простоту, определенность и равенство налогов, а также восприниматься обществом в качестве справедливых — вопрос открытый. Вероятно, придется выбирать между более простыми и удобными в администрировании нало-

гами или более сложными, но менее искажающими экономические решения.

Во-вторых, в связи с наличием ответственности налогоплательщиков и существенными санкциями за налоговые правонарушения, закрепленными в действующем законодательстве, в результате цифровой трансформации системы налоговых отношений неминуемо возникнет вопрос соблюдения баланса между частными и публичными интересами. Например, если налогоплательщик не участвует в процессе расчета своих налоговых обязательств и принимает расчет, сделанный налоговыми органами, он не может быть подвержен и санкциям, если налоговый орган допустил ошибку. Связанным вопросом является механизм разрешения споров, возникающих в случае несогласия налогоплательщика с автоматически рассчитанными обязательствами. Таким образом, необходимо будет переосмысление подхода к налоговой ответственности, защите прав налогоплательщика и разрешению налоговых споров в условиях цифровой прозрачности и увеличения объема данных, доступных государству.

В-третьих, возникает вопрос об оптимальной скорости и приоритетных направлениях цифровой трансформации налоговых отношений. Необходимым является соблюдение баланса между различными группами налогоплательщиков (в частности, малым, средним и крупным бизнесом, предприятиями разных отраслей). Объективной причиной, затрудняющей выбор оптимальной стратегии цифрового развития налогового администрирования, являются разница в уровнях сложности экономических операций и готовности к цифровизации налоговых отношений для разных групп налогоплательщиков.

В-четвертых, в связи с разработкой стратегии цифровой трансформации следует учитывать необходимость снижения административных издержек при трансграничных операциях в условиях разного уровня развития налоговых систем в разных странах. С учетом наличия у ФНС России существенных компетенций в области цифровизации целесообразно обеспечить ее существенное влияние на решения, принимаемые в дискуссиях о совершенствовании системы международной налоговой кооперации, как на региональном, так и на глобальном уровнях.

Литература

1. *Вашкевич А. М.* Автоматизация права: право как электричество. М.: Симплоер, 2019. 256 с.
2. *Махиня Е. А.* Принцип закрытого перечня (numerus clause) вещных прав и его реализация в современном законодательстве и правоприменительной деятельности // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2015. № 4(30). С. 52–59.

3. Borshchevskiy G. A., Mossaki N. Z. Development of the Tax Administration in Russia: Results and Prospects // *Journal of Tax Reform*. 2021. Vol. 7. No 2. P. 114–133.
4. Campbell D. F. J., Hanschitz G. Digitalization of Tax: Epistemic Tax Policy // *Handbook of Cyber-Development, Cyber-Democracy, and Cyber-Defense* / E. G. Carayannis, D. F. J. Campbell, M. P. Efthymiopoulos (eds.). Cham: Springer International, 2018. P. 1–12.
5. Carton B., Corugedo E. F., Hunt M. B. L. Corporate Tax Reform: From Income to Cash Flow Taxes. IMF Working Paper. WP/19/13. 2019.
6. Cordes J. J., Holen A. Should the Government Prepare Individual Income Tax Returns? 2010. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1687256>.
7. Doxey M. M., Lawson J. G., Stinson S. R. The Effects of Prefilled Tax Returns on Taxpayer Compliance // *Journal of the American Taxation Association*. 2021. Vol. 43. No 2. P. 63–85.
8. Frey C. B., Osborne M. A. The Future of Employment: How Susceptible Are Jobs to Computerisation? // *Technological Forecasting and Social Change*. 2017. Vol. 114. P. 254–280.
9. Jacobs B. Digitalization and Taxation // *Digital Revolutions in Public Finance* / S. Gupta, M. Keen, A. Shah, G. Verdier (eds.). Washington, DC: International Monetary Fund, 2017. Ch. 2. P. 25–55.
10. Klun M. Pre-Filled Income Tax Returns: Reducing Compliance Costs for Personal Income Taxpayers in Slovenia // *Financial Theory and Practice*. 2009. Vol. 33. No 2. P. 219–233.
11. Pantazatou K. Taxation of the Platform Economy: Challenges and Lessons for Social Security // *Social Law 4.0: New Approaches for Ensuring and Financing Social Security in the Digital Age* / U. Becker, O. Chesalina (eds.). Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2021. Chapter 14. P. 363–393.
12. Smith W. H. Automation in Tax Administration // *Law and Contemporary Problems*. 1969. Vol. 34. No 4. P. 751–768.
13. Traversa E. Corporate Tax Residence and Mobility. Amsterdam: IBFD, 2018.

References

1. Vashkevich A.M. *Avtomatizatsiya prava: pravo kak elektrichestvo [Automation of Law: Law as Electricity]*. Moscow, Simplawyer, 2019. (In Russ.)
2. Makhinya E.A. Printsip zakrytogo perechnya (numerus clause) veshnykh prav i ego realizatsiya v sovremennom zakonodatel'stve i pravoprimenitel'noy deyatel'nosti [The Principle of the Closed List (Numerus Clause) of Corporeal Rights and Its Implementation in Modern Legislation and Law Enforcement Activity]. *Vestnik Permskogo universiteta. Yuridicheskie nauki [Perm University Herald. Juridical Sciences]*, 2015, no. 4(30), pp. 52–59. (In Russ.)
3. Borshchevskiy G. A., Mossaki N. Z. Development of the Tax Administration in Russia: Results and Prospects. *Journal of Tax Reform*, 2021, vol. 7, no. 2, pp. 114–133. DOI: 10.15826/jtr.2021.7.2.093.
4. Campbell D. F. J., Hanschitz G. Digitalization of Tax: Epistemic Tax Policy. In: Carayannis E. G., Campbell D. F. J., Efthymiopoulos M. P. (eds.). *Handbook of Cyber-Development, Cyber-Democracy, and Cyber-Defense*. Cham, Springer International, 2018, pp. 1–12. DOI:10.1007/978-3-319-06091-0_30-1.
5. Carton B., Corugedo E. F., Hunt M. B. L. Corporate Tax Reform: From Income to Cash Flow Taxes. *IMF Working Paper*, WP/19/13, 2019.
6. Cordes J. J., Holen A. *Should the Government Prepare Individual Income Tax Returns?* 2010. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1687256>. DOI:10.2139/ssrn.1687256.
7. Doxey M. M., Lawson J. G., Stinson S. R. The Effects of Prefilled Tax Returns on Taxpayer Compliance. *Journal of the American Taxation Association*, 2021, vol. 43, no. 2, pp. 63–85. DOI:10.2308/JATA-18-055.
8. Frey C. B., Osborne M. A. The Future of Employment: How Susceptible Are Jobs to Computerisation? *Technological Forecasting and Social Change*, 2017, vol. 114, pp. 254–280. DOI:10.1016/j.techfore.2016.08.019.

9. Jacobs B. Digitalization and Taxation. In: Gupta S., Keen M., Shah A., Verdier G. (eds.). *Digital Revolutions in Public Finance*. Washington, DC, International Monetary Fund, 2017, ch. 2, pp. 25-55.
10. Klun M. Pre-Filled Income Tax Returns: Reducing Compliance Costs for Personal Income Taxpayers in Slovenia. *Financial Theory and Practice*, 2009, vol. 33, no. 2, pp. 219-233.
11. Pantazatou K. Taxation of the Platform Economy: Challenges and Lessons for Social Security. In: Becker U., Chesalina O. (eds.). *Social Law 4.0: New Approaches for Ensuring and Financing Social Security in the Digital Age*. Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 2021, ch. 14, pp. 363-393. DOI:10.5771/9783748912002-363.
12. Smith W. H. Automation in Tax Administration. *Law and Contemporary Problems*, 1969, vol. 34, no. 4, pp. 751-768.
13. Traversa E. *Corporate Tax Residence and Mobility*. Amsterdam, IBFD, 2018.