

**РАЗВИТИЕ ПАРТНЕРСКИХ ОТНОШЕНИЙ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ
КАК УСЛОВИЕ ПОВЫШЕНИЯ НАЛОГОВОГО ПОТЕНЦИАЛА****Сергей Николаевич АЛЕХИН^a, Дарья Александровна ЛЕВАЧЕВА^b**

^a доктор экономических наук, доцент, председатель комиссии по экономическому развитию, предпринимательству и охране окружающей среды, Общественная палата Тульской области, Тула, Российская Федерация
sn_alehin@mail.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: отсутствует

^b начальник отдела работы с налогоплательщиками, УФНС России по Тульской области, Тула, Российская Федерация
nalog71@yandex.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: отсутствует

* Ответственный автор

История статьи:

Получена 18.03.2019
Получена в доработанном виде 03.07.2019
Одобрена 17.07.2019
Доступна онлайн 30.08.2019

УДК 336.025

JEL: E62, G32, H30, H32, L29

Ключевые слова:

налоговые органы,
налоговое
администрирование,
налогоплательщик, риски
бизнеса, налоговый
потенциал

Аннотация

Предмет. Партнерские отношения в налогообложении как фактор повышения эффективности налогового администрирования и развития налогового потенциала.

Цели. Выявить возможности развития налогового потенциала посредством совершенствования налогового администрирования на основе использования партнерских отношений в налогообложении с применением согласованных мер налогового реагирования, позволяющих обеспечить жизнедеятельность налогоплательщиков в проблемных ситуациях экономики страны.

Методология. Использовались методы системного анализа и динамического моделирования.

Результаты. Предложена модификация схемы системы налогового администрирования, реализующая партнерские отношения налогоплательщиков и налоговых органов, позволяющая регламентировать действия при принятии обоснованных решений по выбору режима налогового реагирования: проведения контрольных мероприятий и взыскания задолженности. Уточнены требования к налогоплательщикам и систематизированы критерии их добросовестности, обуславливающие целесообразность применения к ним индивидуализированного подхода.

Область применения. Представленные результаты и рекомендации могут быть использованы всеми участниками налогового процесса.

Выводы. На настоящем этапе методически и организационно не решены вопросы применения индивидуализированного подхода с учетом реальных возможностей сохранения жизнедеятельности налогоплательщиков в проблемных ситуациях, что может приводить к потерям налогового потенциала. Смягчение мер налогового реагирования (по срокам и по составу) при соблюдении налогоплательщиками требований добросовестности является залогом поддержания и развития налогового потенциала. Максимальный долговременный эффект партнерства достигается, если действия налоговых органов предсказуемы, их последствия ясны и учитывают потребности предприятий по сохранению жизнедеятельности.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2019

Для цитирования: Алехин С.Н., Левачева Д.А. Развитие партнерских отношений в налогообложении как условие повышения налогового потенциала // *Финансы и кредит*. — 2019. — Т. 25, № 8. — С. 1835 — 1848.
<https://doi.org/10.24891/fc.25.8.1835>

В современной ситуации в экономике России этим интерес представляет анализ имеющихся весьма актуальна задача сохранения и перспектив наполнения бюджета в развитии налогового потенциала. В связи с проблемных условиях функционирования

бизнеса. Согласно словарю налоговых терминов под налоговым потенциалом следует понимать предельно возможный объем налогов, сборов и других обязательных платежей, рассчитанных по законодательно установленным ставкам (по их предельному уровню) и предназначенных для зачисления в бюджетную систему¹. Схожее определение нашло отражение в работах многих отечественных ученых. Например, профессор А.Б. Паскачев лаконично сформулировал показатель налогового потенциала как возможную сумму начислений налогов и сборов в условиях действующего налогового законодательства [1].

Одним из важнейших инструментов, определяющих полноту реализации налогового потенциала и качество функционирования налоговой системы в целом, является налоговое администрирование.

Термин «налоговое администрирование» впервые использован в Федеральном законе от 27.07.2006 №137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования», при этом трактовка его не дана.

Применительно к отношениям при участии органов государственной власти, под администрированием обычно подразумевается применение определенных полномочий с использованием правомерного принуждения. Все это позволяет говорить об администрировании не просто как об управлении, но и как о способе воздействия на участников общественных отношений с намерением достижения соответствующих целей.

К настоящему времени термин «налоговое администрирование» получил распространение на страницах зарубежной и отечественной литературы. Исследованию различных теоретических и практических аспектов налогового администрирования посвящены

работы многих современных специалистов в области налогов и финансового права, в частности В.Г. Панскова [2], И.А. Майбунова², М.В. Мишустина³, а также С.Н. Алехина⁴, И.А. Коростелкиной⁵, Т.А. Ефремовой [3, 4], В.И. Насыровой [5] и др.

Широкое распространение получило определение И.А. Майбунова, согласно которому налоговое администрирование рассматривается как процесс управления налоговым производством, реализуемый налоговыми и иными органами (налоговыми администрациями), обладающими определенными властными полномочиями в отношении налогоплательщиков.

Исходя из особенностей Российской Федерации в процессе эволюции системы налогового администрирования выделяются три характерных этапа ее развития.

На первом этапе вплоть до вступления в действие Налогового кодекса в 1999 г., налоговое администрирование осуществлялось в условиях несовершенного, быстро изменяющегося налогового законодательства, при низкой грамотности налогоплательщиков, весьма слабой обеспеченности налоговых органов средствами автоматизации, низкой достоверности сведений об объектах налогообложения. Широкое распространение на этом этапе получил единый подход налоговых органов к налогоплательщикам при недостаточном учете особенностей ситуаций, в которых оказались конкретные предприятия. Формирование налоговыми органами решений по единому сценарию имеет ряд несомненных преимуществ, так как является простым в исполнении, легко контролируется, затрудняет коррупционные мотивы, однако и недостатки администрирования существенны: не учитывается многообразие возникающих на практике ситуаций, например временная

² Майбунов И.А. *Налоги и налогообложение*: учеб. 5-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 591 с.

³ *Налоги и налоговое администрирование*: учеб. / под. ред. М.В. Мишустина. М.: Просвещение, 2015.

⁴ Алехин С.Н. О развитии налогового администрирования в Российской Федерации // *Финансы и кредит*. 2011. № 33. С. 45–50.

⁵ Коростелкина И.А. Исследование механизмов реализации налогового администрирования в современной системе налогообложения // *Финансы и кредит*. 2014. № 38. С. 2–14.

¹ *Налоги*: Слов.-справ. М.: ИНФРА-М, 2000. 233 с.

неплатежеспособность налогоплательщиков по объективным причинам.

Второй этап развития налогового администрирования (2000–2004 гг.), ознаменован существенным совершенствованием налогового законодательства, ростом уровня грамотности налогоплательщиков, а также повышением уровня автоматизации налоговых органов и совершенствованием информационной поддержки. Это позволило приступить к использованию дифференцированного подхода налоговых органов к различным укрупненным категориям налогоплательщиков, что способствовало учету в процессе налогообложения реальных возможностей уплаты налогов стратегическими предприятиями, а также организациями, в существенной степени формирующими бюджет.

Следующий (третий) этап эволюции налогового администрирования обусловлен стратегией открытых налоговых отношений, реализуемых ФНС России с 2007 г. в рамках Концепции системы планирования выездных налоговых проверок (далее — Концепция ФНС)⁶. Основным положением налогового администрирования третьего этапа является единый подход к основной массе налогоплательщиков хотя и с учетом интересов не только укрупненных категорий предприятий, но и их групп, объединенных по какому-нибудь характерному признаку, например по виду экономической деятельности. Обобщенная схема системы налогового администрирования приведена на *рис. 1*⁷.

Функционирование системы осуществляется следующим образом. Инспекции местного уровня (ИМУ) с использованием налогового законодательства (НЗ) на основании показателей налогового процесса (ПНП), а также с учетом управляющих воздействий (УВ) со стороны региональных управлений ФНС (РУ) формируют управляющие

решения — меры налогового реагирования (меры воздействия — МВ) на налогоплательщиков (НП). В качестве показателей налогового процесса используются поступления налогов и их исчисленные к уплате суммы (соответственно налоговым декларациям). Мерами налогового реагирования служат, например, мероприятия по взысканию задолженности по налогам, а также выборочное применение контрольных мероприятий. В результате реализации мер воздействия обеспечивается привлечение сумм налогов в бюджет соответственно налоговому потенциалу.

Анализ результатов налогового администрирования показал наличие возможностей его совершенствования в части реализации основополагающего принципа налоговой политики — принципа оптимального налогообложения, состоящего в установлении на основе экономически обоснованных предложений режима налогообложения, стимулирующего экономическую активность налогоплательщика при обеспечении необходимого уровня налоговых поступлений в бюджет⁸. Предпосылкой указанного совершенствования является расширение использования возможностей правового поля для решения как тактических, так и стратегических задач реального сектора экономики.

Как усматривается из представленной схемы, меры воздействия на налогоплательщика со стороны налоговых органов принимают нейтральное («нулевое») значение в случае полного соответствия показателей налогового процесса, характеризующих поведение налогоплательщика, нормам налогового законодательства. При этом вся система находится в сбалансированном состоянии, иными словами, достигается относительная гармония во взаимоотношениях участников налогового процесса.

В случаях отклонения поведения налогоплательщика от нормативного, угрозы

⁶ Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММВ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

⁷ Коростелкина И.А. Исследование механизмов реализации налогового администрирования в современной системе налогообложения // *Финансы и кредит*. 2014. № 38. С. 2—14.

⁸ Алехин С.Н. Налоговая система в современных условиях России // *Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки*. 2011. № 1-2. С. 149—155.

нарушения налогового законодательства и последующего снижения поступлений доходов относительно уровня, определяемого налоговым потенциалом, налоговые органы вынуждены вмешиваться в налоговый процесс и принимать те или иные меры, направленные на принуждение налогоплательщика к исполнению своих обязательств.

Инвариантность действующего налогового законодательства обеспечивает предпосылки к существенному смягчению многих болезненных моментов во взаимоотношении налоговых органов и налогоплательщиков при высоком уровне их информированности и при достаточной степени налоговой грамотности и осведомленности об оптимальных вариантах действий в той или иной затруднительной ситуации.

В зависимости от особенностей различных категорий налогоплательщиков, а также их групп, параметры мер воздействия во времени могут быть выбраны в рамках правового поля как в относительно мягком режиме (при уверенности налоговых органов в том, что финансовые затруднения налогоплательщиков носят временный характер), так и в жестком (в случаях, когда у налоговых органов имеются сведения о попытках уклониться от полной уплаты налогов). Сдерживающими факторами применения индивидуализированного подхода являются:

- низкий уровень регламентации действия сторон при выборе мер налогового реагирования;
- угрозы потерь бюджета при мягком режиме налогового реагирования, предоставленного недобросовестному налогоплательщику;
- возможные обвинения сотрудников налоговых органов в субъективизме или коррупционности действий.

При рассмотрении взаимодействия участников налогового процесса необходимо отметить, что весьма критичным для налогоплательщика является риск проведения выездной налоговой проверки, в ходе которой даже при полном соблюдении законодательства приходится

сталкиваться с весьма беспокоящим фактором проводимой процедуры⁹.

По сути, меры налогового администрирования в части проведения выездных проверок имеют двухпозиционный характер:

- отказ от проведения выездной налоговой проверки соответствует «мягкому» варианту администрирования;
- реализация процедур выездной налоговой проверки в «жестком» варианте налогового администрирования.

В целях реализации стратегии открытых налоговых отношений принятие Концепции ФНС явилось шагом в направлении развития соответствующих партнерских отношений и касалось важнейшего элемента налогового контроля — планирования выездных проверок, которое осуществлялось не конфиденциально, как ранее, а с использованием общедоступных критериев риска налогового правонарушения, определяемых по соответствующим алгоритмам.

Ожидаемый эффект внедрения Концепции ФНС заключался в том, что налогоплательщики сами, определив свои критерии риска, устранят их, скорректировав свою налоговую политику. При этом налогоплательщикам предоставлялось право давать пояснения налоговым органам в отношении критериев риска, так как в ряде случаев их значения объяснялись особенностями работы налогоплательщиков, а не являлись угрозой нарушения налогового законодательства.

Реализация Концепции ФНС действительно привела к пересмотру многими налогоплательщиками своих налоговых обязательств, но масштабного открытого диалога участников налогового процесса по критериям рисков добиться не удалось. В частности, в Тульской области пояснения по критериям риска в 2018 г. представили около

⁹ Левачева Д.А. Опыт работы налоговых органов Тульской области в части предупреждения налоговых нарушений и реализации мероприятий налогового контроля. // Вестник Тульского филиала Финуниверситета. 2018. № 1. С. 418—421.

10 хозяйствующих субъектов. Основной причиной является то, что доля проверяемых налогоплательщиков весьма незначительна (в 2018 г. она составила менее 3% от общего количества зарегистрированных организаций)¹⁰, и даже находясь в зоне риска, налогоплательщики надеются их избежать, не привлекая к себе внимания налоговых органов. Кроме того, окончательное рассмотрение пояснений по критериям риска осуществлялось на уровне региональных управлений ФНС России, что осложняло взаимодействие участников налогового процесса.

Интенсификации развития партнерских отношений потребовала необходимость развития налогового потенциала страны. Дело в том, что в сложившейся экономической обстановке, осложненной применением зарубежных санкций к России, многие хозяйствующие субъекты столкнулись с проблемами своевременной уплаты налогов. К сожалению, порядок получения предусмотренных Налоговым кодексом РФ отсрочек и рассрочек по уплате налогов затруднен ограниченным числом оснований для их предоставления, что не позволяет использовать данный механизм в полной мере на практике (в Тульской области число обращений предприятий за получением отсрочек или рассрочек не превышает в год нескольких десятков, а доля положительных решений по этим обращениям близка к нулю. Так, по состоянию на 01.01.2018 сумма отсроченной или рассроченной налоговой задолженности составляла 70,7 млн руб., что менее 1% в общей сумме совокупной задолженности)¹¹. Таким образом, наиболее распространенной и проблемной для налогоплательщиков ситуацией является применение налоговыми органами мер принудительного взыскания задолженности¹².

¹⁰ Данные по формам статистической налоговой отчетности // Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок) по форме 2-НК.
URL: https://www.nalog.ru/rn71/related_activities/statistics_and_analytics

¹¹ Налоговый паспорт Тульской области по состоянию на 01.01.2018. URL: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>

¹² Суханов В.А., Левачева Д.А. К вопросу сохранения жизнедеятельности налогоплательщиков в условиях дефицита

Необходимо отметить, что применяемое в типовом случае взыскание налога за счет денежных средств может привести одновременно к парализации деятельности должника вследствие перекрывания его финансовых потоков и в ряде случаев повлечь банкротство предприятия и необоснованную потерю налогового потенциала. Вместе с тем налоговое законодательство позволяет смягчить степень воздействия на должника даже в этой весьма критичной ситуации. Возможное решение — увеличение срока начала взыскания, что дает возможность налогоплательщику консолидировать финансовые потоки и добровольно погасить (или хотя бы сократить) взыскиваемую задолженность [6].

Так, в частности, предусмотренный п. 1 ст. 70 Налогового кодекса РФ срок направления налогоплательщику требования об уплате налога — не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки. В типовых ситуациях срок направления требования существенно ужесточен и иногда может составлять несколько рабочих дней. Увеличение срока направления требования связано с определенными рисками налоговых органов: приближение этих сроков к максимальным может осложнить исполнение процедуры взыскания, а в некоторых случаях сделать ее реализацию невозможной. Кроме того, приходится считаться с тем, что увеличение сроков взыскания может быть использовано для сокрытия имущества и финансовых средств должника и вызвать потерю перспектив взыскания долгов. Это свидетельствует о том, что полное использование налогоплательщиком возможностей законодательства — весьма непростая задача, решение которой возможно только при высокой степени взаимного доверия участников налогового процесса.

Проблема поиска приемлемого, с точки зрения как налоговых органов, так и налогоплательщика, алгоритма действий в рассмотренных ситуациях вряд ли может быть решена только усилиями налогоплательщика вследствие определенной сложности

финансовых средств // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. 2017. № 2-1. С. 212—218.

законодательства и необходимости знания наиболее часто возникающих в ходе налогового процесса проблем.

Вместе с тем накопленный опыт работы территориальных налоговых органов (например, Тульской области) в части взаимодействия с различными категориями налогоплательщиков позволяет обобщить типовые проблемные ситуации и предложить систему стратегий для минимизации угроз бизнесу и гармонизации взаимодействия с налоговыми администрациями¹³. Особенность данной задачи обусловлена тем, что налоговые органы регионального уровня (управления ФНС России по субъекту Федерации), обобщая опыт подчиненных территориальных налоговых органов, оказались наиболее подготовлены к разработке и внедрению указанной системы вследствие обладания необходимой информационно-правовой базой, широкой практикой досудебного урегулирования споров и арбитража, знания типовых ситуаций, несущих риск потери бизнеса различными категориями налогоплательщиков, а также заинтересованности в сохранении и развитии налогового потенциала территории.

Внедрение системы оптимизированных стратегий, которые могут быть использованы налогоплательщиками для типовых проблемных ситуаций, позволит модифицировать приведенную ранее систему налогового администрирования.

Предлагаемая модификация на основе адаптивного подхода к налогоплательщикам в рамках партнерских отношений представлена на рис. 2.

Работа системы в части новых элементов заключается в следующем.

1. Региональное налоговое управление разрабатывает систему оптимизированных стратегий (СС) для типовых проблемных ситуаций и доводит ее, а также условия их применения до сведения инспекций

¹³ Алехин С.Н., Левачева Д.А. Региональные особенности налогового администрирования // Материалы Всероссийской научной конференции «Социально-экономические, политические и исторические аспекты развития северных и арктических регионов России». Сыктывкар: КРАГСиУ, 2018. С. 6—11.

местного уровня и до широкого круга налогоплательщиков.

2. Налогоплательщик выбирает подходящую для себя стратегию, адаптирует ее с учетом конкретных параметров своей деятельности, подготавливает и направляет в налоговые органы материалы, обосновывающие целесообразность ее реализации (КД).
3. Налоговые органы местного уровня формируют заключение о добросовестности налогоплательщика, рассматривают предложения налогоплательщика на соответствие одной из разработанных региональным управлением стратегий и согласовывают их применение.

Реализация согласованной выбранной стратегии приводит к достижению состояния баланса интересов налогоплательщика и налоговых органов и отсутствию мер воздействия. Смена стратегии приводит к естественному изменению положения состояния баланса. Число состояний баланса (при которых меры воздействия на налогоплательщика со стороны налоговых органов практически отсутствуют) определяется числом оптимизированных стратегий.

Указанное свидетельствует об улучшении динамических свойств системы вследствие уменьшения в общем случае уровня управляющих воздействий. Так, при любом отклонении реакции ПНП от одного из нескольких состояний баланса требуется меньшее управляющее воздействие, чем в исходной схеме системы налогового администрирования, имеющей единственное состояние баланса.

На основании изложенного представляется возможным утверждать, что применение согласованных стратегий действий участников налогового процесса способствует гармонизации налогового администрирования за счет учета реальных возможностей налогоплательщиков по уплате налога при сохранении их жизнедеятельности даже в проблемных условиях экономики страны.

Особенностью модифицированной системы налогового администрирования является равноправное участие как налоговых органов, так и налогоплательщиков при выборе параметров мер налогового воздействия, что обеспечит укрепление развиваемых в настоящее время ФНС России партнерских взаимоотношений. Одним из важнейших направлений их развития является обеспечение постоянно действующей и эффективной связи «налоговые органы — налогоплательщик»¹⁴, что нашло отражение в предлагаемом варианте системы налогового администрирования.

Рассматривая формирование инструментов партнерства в налоговой сфере, Г.С. Айтхожина отмечает, что переход на качественно новый уровень налоговых взаимоотношений, должен строиться на принципах, созвучных принципам социального партнерства и основанных¹⁵:

- на равноправии сторон;
- на уважении и учете интересов сторон;
- на заинтересованности сторон в участии в договорных отношениях;
- на добровольности принятия сторонами на себя обязательств;
- на обязательности выполнения;
- на контроле выполнения принятых обязательств и соглашений¹⁶.

Требование соблюдения принципов партнерства налагает на налогоплательщиков естественные требования добросовестности. Безусловно, критерий добросовестности является в некоторой степени субъективным, и в связи с этим требуется уточнить, что под ним подразумевается.

¹⁴ Алехин С.Н. Развитие партнерских отношений в процессе налогообложения // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. 2011. № 2-1. С. 333–341.

¹⁵ Пункт 1 ст. 24 Трудового кодекса Российской Федерации.

¹⁶ Айтхожина Г.С. Формирование инструментов партнерства в налоговой сфере // Вестник Костромского государственного университета им. Н.А. Некрасова. 2012. Т. 18. № 5. С. 216–218.

Законодательного закрепления данный термин не получил до сих пор, при том что более двух десятилетий используется в различной судебной практике.

В частности, Конституционный Суд РФ определением от 25.07.2001 № 138-О ввел концепцию добросовестного физического лица — налогоплательщика, согласно которой на лиц, злоупотребляющих своим правом, не распространяется действие правовых норм, позволяющих предъявлять формально законные требования. Позже уточнение названному термину дал и Высший арбитражный суд РФ¹⁷ через понятие презумпции добросовестности налогоплательщика.

Понятие «добросовестность» получило широкое распространение при рассмотрении вопросов, связанных с государственной регистрацией юридического лица, выбором контрагентов, оспариванием сделок, возмещением НДС, доначислением по результатам налоговых проверок, реализацией процедур банкротства и т.д. Различные подходы к оценке добросовестности налогоплательщика изложены в работах Т.В. Куклиной [7], А.В. Гришина¹⁸, А.А. Пилипенко [8].

Существенный вклад в оценку добросовестности налогоплательщиков внесен упомянутой Концепцией ФНС, исходя из которой отсутствие какого-либо критерия риска нарушения налогового законодательства может рассматриваться как наличие соответствующего фактора добросовестности.

В процессе реализации комплекса мероприятий по взысканию задолженности также могут быть установлены некоторые показатели, характеризующие добросовестность налогоплательщиков. Основным из этих показателей является представление отчетности в рамках электронного документооборота с использованием телекоммуникационных каналов связи (ЭД ТКС) с применением

¹⁷ Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы». URL: <http://base.garant.ru/5435384>

¹⁸ Гришин А.В. Понятие и критерии недобросовестности налогоплательщиков // Ваш налоговый адвокат. 2005. № 2.

усиленной квалифицированной электронной подписи через операторов электронного документооборота.

Основная функция ЭД ТКС заключается в обеспечении быстрого и надежного юридически значимого обмена информацией между абонентами сети (необходимо отметить, что ФНС России в числе одних из первых ведомств перешло на массовое внедрение электронного документооборота; в настоящее время доля налогоплательщиков, использующих в работе ЭД ТКС, стабильно превышает 80%).

Важность использования налогоплательщиками ЭД ТКС заключается в том, что при этом, по сути, минимизируются возможности недобросовестных налогоплательщиков ухода от налогообложения посредством уклонения от получения документов от налоговых органов, необходимых для проведения контрольных функций и комплекса мер взыскания задолженности. При осуществлении электронного документооборота обеспечивается хранение всех отправленных и принятых документов, а также на каждый документ формируется извещение о получении, что при необходимости позволяет подтвердить успешную доставку. Гарантия доставки и возможность подтверждения обмена электронными сообщениями позволяет избежать проблем в дальнейшем, например, в случаях выявления ошибок в ходе камеральных налоговых проверок, побуждения к уточнению налоговых обязательств или применению комплекса мер по взысканию задолженности и т.д. Значимость применения ЭД ТКС в процессе налогового администрирования раскрыта в работах Г.Я. Чухниной [9], А.А. Лобачева и Т.А. Николаевой [10].

При обобщении различных подходов к оценке добросовестности налогоплательщика можно выделить две крупные подгруппы критериев:

- 1) критерии, не связанные непосредственно с начислением и уплатой налогов;
- 2) критерии, определяемых дисциплиной начисления и уплаты налогов, а также

финансовыми результатами хозяйственной деятельности.

В типовом случае для предприятий, находящихся на общем режиме налогообложения, указанные подгруппы включают следующие критерии.

В составе первой подгруппы:

- 1) применение электронного документооборота с использованием телекоммуникационных каналов связи;
- 2) регистрация и фактическое нахождение компании по адресу, не относящемуся к адресам массовой регистрации;
- 3) отсутствие в составе учредителей и руководителей дисквалифицированных лиц;
- 4) своевременное представление налоговой и бухгалтерской отчетности;
- 5) наличие имущества (активов);
- 6) своевременное представление пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности;
- 7) отсутствие «миграции» между налоговыми органами (неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения);
- 8) отказ от ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском и применения сомнительных бизнес-схем.

Вторая подгруппа включает следующие критерии:

- 1) отсутствие претензий налоговых органов по обеспечению сохранности документов бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления налогов;
- 2) отсутствие установленных фактов нарушения налогового законодательства по результатам проведенных налоговых проверок;

- 3) отсутствие в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов;
- 4) отсутствие в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период;
- 5) наличие налоговой нагрузки не ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности);
- 6) соответствие темпа роста расходов относительно темпов роста доходов от реализации товаров (работ, услуг);
- 7) соответствие выплаты среднемесячной заработной платы на одного работника среднему уровню по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации;
- 8) близость уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета среднему уровню для данной сферы деятельности по данным статистики;
- 9) соответствие соотношения между поступлениями налога на доходы физических лиц, а также страховых взносов и действующими ставками.

Состав критериев добросовестности и определение их количественного выражения требует уточнения с привлечением специалистов, имеющих опыт работы в сфере налогообложения, что является отдельной задачей, выходящей за рамки данной работы.

Окончательное заключение о степени добросовестности налогоплательщика требует рассмотрения его пояснений о причинах отклонения достигнутых значений критериев от нормативных и оценки реальности угрозы нарушения налогового законодательства.

Представление в налоговые органы обоснования своей добросовестности по перечисленным критериям позволит налогоплательщику выбрать в рамках действующего правового поля и согласовать

наиболее целесообразную стратегию поведения в той или иной проблемной ситуации (например, невозможность исполнения налоговых обязательств ввиду несвоевременного расчета местного бюджета, ожидания дотационного перечисления), а также предотвратить принятие в его отношении наиболее болезненных мер налогового реагирования.

Проведенное исследование позволяет нам сформулировать некоторые выводы.

На настоящем этапе развития экономики РФ не в полной мере решены методические и организационные вопросы применения в действующем правовом поле индивидуализированного подхода в налоговом администрировании с учетом реальных возможностей сохранения жизнедеятельности проблемных налогоплательщиков, что может приводить к необоснованным потерям налогового потенциала.

Смягчение мер налогового реагирования (как по срокам применения, так и по составу) возможно при соблюдении налогоплательщиками требований добросовестности в рамках партнерских отношений в налогообложении, позволяющих полностью использовать возможности налогового законодательства в целях сохранения жизнедеятельности налогоплательщиков даже в сложных экономических ситуациях, что является залогом поддержания и развития налогового потенциала.

С учетом того, что развитие партнерских отношений требует соблюдения принципов добросовестности взаимодействующих сторон, предложена система показателей добросовестности налогоплательщиков.

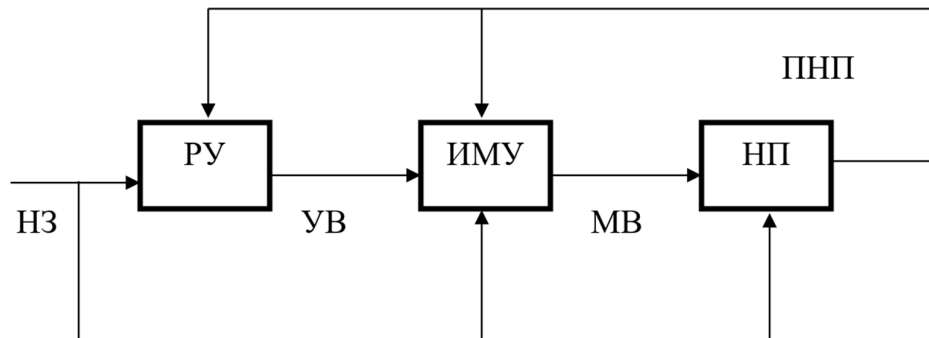
Установлено, что максимальный долговременный эффект партнерства достигается в случае, если в рамках правового поля действия налоговых органов по отношению к налогоплательщикам предсказуемы, ясны по своим последствиям и учитывают потребности предприятий по сохранению жизнедеятельности.

Рисунок 1

Обобщенная схема системы налогового администрирования на современном этапе развития налоговой системы России

Figure 1

A generalized scheme of tax administration at the present stage of the Russian tax system development



Примечание. НЗ — совокупность норм налогового законодательства; РУ — региональное Управление ФНС России; ИМУ — территориальная инспекция ФНС России; НП — налогоплательщики; МВ — меры воздействия; ПНП — показатели налогового процесса; УВ — управляющие воздействия со стороны регионального управления.

Источник: авторская разработка

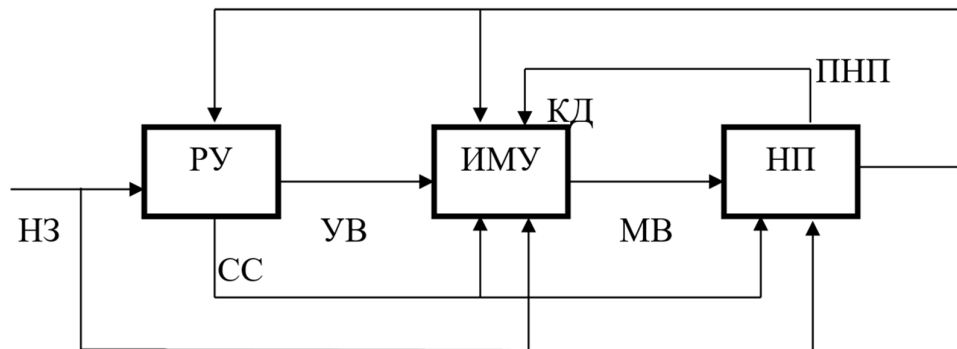
Source: Authoring

Рисунок 2

Модифицированная схема системы налогового администрирования на современном этапе развития налоговой системы России

Figure 2

A modified scheme of tax administration at the present stage of the Russian tax system development



Примечание. КД — материалы по выбору варианта оптимизированной стратегии, СС — система стратегий налогоплательщика в проблемных ситуациях.

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Паскачев А.Б. Налоговый потенциал экономики России. М.: Мелап, 2001. 396 с.
2. Пансков В.Г. Новые подходы к теории и практике налогового администрирования // Международный бухгалтерский учет. 2014. Т. 17. № 10. С. 60—63.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/novye-podhody-k-teorii-i-praktike-nalogovogo-administrirovaniya>
3. Ефремова Т.А. Качество и результативность налогового администрирования: методики оценки и их характеристика // Финансы и бизнес. 2014. № 2. С. 70—77.
4. Ефремова Т.А. Налоговое администрирование в России: предпосылки становления и особенности функционирования // NB: Финансовое право и управление. 2013. № 2. С. 1—23. URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=622
5. Nasyrova V. Estimation of the Quality of Tax Administration in the Russian Federation. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 2015, vol. 6, no. 1 S3, pp. 16–19.
URL: <https://www.mcser.org/journal/index.php/mjss/article/view/5662>
6. Алехин С.Н., Левачева Д.А. Эволюция механизма принудительного взыскания задолженности перед бюджетом // Вестник Воронежского государственного университета инженерных технологий. 2018. Т. 80. № 2. С. 358—365.
URL: <https://doi.org/10.20914/2310-1202-2018-2-358-365>
7. Куклина Т.В. Оценка добросовестности налогоплательщика в системе дифференцированного налогового администрирования // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2013. № 3. С. 146—151. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-dobrosovestnosti-nalogoplatelschika-v-sisteme-differentsirovannogo-nalogovogo-administrirovaniya>
8. Пилипенко А.А. Категория «добросовестность» в налогово-правовой сфере: научные и прикладные подходы // Финансовое право. 2012. № 5. С. 26—29.
URL: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=724>
9. Чухнина Г.Я. Налоговый контроль в системе сдачи налоговой отчетности в электронном виде // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 3. С. 24—32.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovyy-kontrol-v-sisteme-sdachi-nalogovoy-otchetnosti-v-elektronnom-vide-1>
10. Лобачев А.А., Николаева Т.А. Проблемы осуществления налогового контроля посредством использования телекоммуникационных каналов связи // Право и современные государства. 2015. № 6. С. 37—43. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-osuschestvleniya-nalogovogo-kontrolya-posredstvom-ispolzovaniya-telekommunikatsionnyh-kanalov-svyazi>

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**DEVELOPING THE PARTNERSHIP RELATIONS IN TAXATION
AS A CONDITION FOR TAXABLE CAPACITY-BUILDING****Sergei N. ALEKHIN ^{a,*}, Dar'ya A. LEVACHEVA ^b**^a Committee for Economic Development, Entrepreneurship and Environmental Protection,
Public Chamber of Tula Oblast, Tula, Russian Federation
sn_alehin@mail.ru
ORCID: not available^b Department of Federal Tax Service of Russia for Tula Oblast, Tula, Russian Federation
nalog71@yandex.ru
ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:Received 18 March 2019
Received in revised form
3 July 2019
Accepted 17 July 2019
Available online
30 August 2019**JEL classification:** E62, G32,
H30, H32, L29**Keywords:** tax authorities,
tax administration, taxpayer,
business risk,
taxable capacity**Abstract****Subject** The article addresses partnership relations in taxation as a driver of tax administration efficiency and taxable capacity development.**Objectives** We identify opportunities for building taxable capacity through the improvement of tax administration based on partnership relations in taxation, with the use of coordinated response measures to support taxpayers in challenging economic situations.**Methods** We employ methods of systems analysis and dynamic modeling.**Results** The paper considers partnership relations of taxpayers and tax authorities. It offers a modified scheme of tax administration, which enables to regulate the actions of partners when making informed decisions on the choice of tax response regime, i.e. implementation of control measures and action plan for debt recovery. We specify requirements to taxpayer partners and systematize criteria of their good faith, which determine the applicability of an individualized approach within the framework of the partnership.**Conclusions** At present, the tax legislation does not provide for the application of an individualized approach that considers real possibilities of taxpayer survival in problematic situations. This may lead to unjustified losses of taxable capacity. Mitigation of tax response measures (both in terms of period of application and composition) is possible only if taxpayers comply with requirements of good faith in the course of partnership in taxation. It will help support taxpayers in difficult situations, maintain and develop taxable capacity.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2019

Please cite this article as: Alekhin S.N., Levacheva D.A. Developing the Partnership Relations in Taxation as a Condition for Taxable Capacity-Building. *Finance and Credit*, 2019, vol. 25, iss. 8, pp. 1835–1848.
<https://doi.org/10.24891/fc.25.8.1835>**References**

1. Paskachev A.B. *Nalogovyyi potentsial ekonomiki Rossii* [Tax potential of the Russian economy]. Moscow, Melap Publ., 2001, 396 p.
2. Panskov V.G. [New approaches to the theory and practice of tax administration]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2014, vol. 17, no. 10, pp. 60–63.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/novye-podhody-k-teorii-i-praktike-nalogovogo-administrirovaniya> (In Russ.)
3. Efremova T.A. [Quality and Productivity of Tax Administration: Techniques of the Estimation and Their Characteristic]. *Finansy i biznes = Finance and Business*, 2014, no. 2, pp. 70–77. (In Russ.)

4. Efremova T.A. [Tax administration in Russia: Prerequisites of formation and peculiarities of functioning]. *NB: Finansovoe Pravo i Upravlenie*, 2013, no. 2, pp. 1–23.
URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=622 (In Russ.)
5. Nasyrova V. Estimation of the quality of tax administration in the Russian Federation. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 2015, vol. 6, no. 1 S3, pp. 16–19.
URL: <https://www.mcser.org/journal/index.php/mjss/article/view/5662>
6. Alekhin S.N., Levacheva D.A. [Evolution of the mechanism of recovery by enforcement of debt to the budget]. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo universiteta inzhenernykh tekhnologii = Proceedings of Voronezh State University of Engineering Technologies*, 2018, vol. 80, no. 2, pp. 358–365. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.20914/2310-1202-2018-2-358-365>
7. Kuklina T.V. [Assessment of the taxpayer's integrity in differential tax administration]. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika = Tomsk State University Journal. Economics*, 2013, no. 3, pp. 146–151. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-dobrosovestnosti-nalogoplatelshchika-v-sisteme-differentsirovannogo-nalogovogo-administrirovaniya> (In Russ.)
8. Pilipenko A.A. [Category of ‘fair practices’ in tax-law sphere: Scientific and action-oriented approaches]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2012, no. 5, pp. 26–29.
URL: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=724> (In Russ.)
9. Chukhnina G.Ya. [Tax control in the system of tax reporting in electronic form]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2014, no. 3, pp. 24–32.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovyy-kontrol-v-sisteme-sdachi-nalogovoy-otchetnosti-v-elektronnom-vide-1> (In Russ.)
10. Lobachev A.A., Nikolaeva T.A. [Problems of tax control through the use of telecommunication channels]. *Pravo i sovremennye gosudarstva = Law and Modern States*, 2015, no. 6, pp. 37–43.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-osuschestvleniya-nalogovogo-kontrolya-posredstvom-ispolzovaniya-telekommunikatsionnykh-kanalov-svyazi> (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.