

ORIGINAL PAPER



DOI: 10.26794/2304-022X-2024-14-2-51-63

УДК 336.228.34(045)

JEL E62, H21, H23, H26, O23

Эволюция содержательного наполнения сервисной функции налоговых органов

Л.И. Гончаренко^а, К.Д. Краюшкин^б^а Финансовый университет, Москва, Россия;^б ООО «ДРТ Тех», Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Предметом исследования является деятельность Федеральной налоговой службы (ФНС России), которая ежегодно стремится выполнять задачи, заключающиеся не только в увеличении налоговых поступлений в бюджеты бюджетной системы России, но и повышении качественного уровня своей работы. При этом ключевым инструментом уже более десяти лет остаются цифровые технологии, позволяющие в первую очередь осуществлять совершенствование налогового контроля. **Цель** исследования — анализ эволюции технологий контрольной деятельности налоговых органов. В ходе работы авторы пришли к выводу, что стратегически контрольная деятельность ФНС России все в большей мере строится на изменении значимости иных функций налоговых органов, среди которых можно выделить сервисную. В статье рассматриваются основы зарождения сервисной функции налоговых органов, процессы ее трансформации и перспективы развития с учетом новых инструментов взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками. Наряду с этим затрагиваются новые сервисы ФНС России, а также актуальные направления решения остро стоящих вопросов — в частности, перехода на ЭДО, расширения субъектов налогового мониторинга, построения цифрового налогового кодекса, использования новых инструментов досудебного рассмотрения налоговых споров и минимизация налоговых рисков. Результатом исследования стало построение схемы цифрового контура налоговой системы России с выделением перспективных направлений ее дальнейшего развития.

Ключевые слова: налоговое администрирование; сервисная функция; цифровая трансформация; цифровой контур; налоговый мониторинг; предпроверочный анализ; функционально-отраслевой подход; риск-ориентированный подход; налоговые взаимоотношения

Для цитирования: Гончаренко Л.И., Краюшкин К.Д. Эволюция содержательного наполнения сервисной функции налоговых органов. *Управленческие науки = Management Sciences*. 2024;14(2):51-63. DOI: 10.26794/2304-022X-2024-14-2-51-63

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

Evolution of The Content of the Service Function of the Tax Authorities

L.I. Goncharenko^a, K.D. Krayushkin^b^a Financial University, Moscow, Russia;^b DRT Tech LLC, Moscow, Russia

ABSTRACT

The subject of the study is the activities of the Federal Tax Service (FTS of Russia), which annually strives to fulfil the objectives of not only increasing tax revenues to the budgets of the budgetary system of Russia, but also to improve the quality level of its activities. The key tool for the fulfillment of this goal for more than a decade remains digital technologies, allowing primarily for the improvement of tax control. **Aim and objectives** of the study. The analysis of the evolution of the development of technologies of control activity of tax authorities has led to the conclusion that strategically the control activity of the Federal Tax Service of Russia is increasingly built on the changing significance of other functions of tax authorities, among which the tax authority highlighted the service function. The article considers the foundations of the origin of the service function of tax authorities, transformation processes and development prospects taking into

© Гончаренко Л.И., Краюшкин К.Д., 2024

account new tools of interaction between tax authorities and taxpayers. At the same time, it touches upon the new services of the Federal Tax Service of Russia, as well as current directions of solving acute issues, in particular, the transition to EDI, the expansion of tax monitoring subjects, construction of a digital tax code, new tools for pre-trial consideration of tax disputes and minimization of tax risks. The study ultimately resulted in the construction of a scheme of the digital outline of the Russian tax system with the allocation of promising areas for further development.

Keywords: tax administration; service function; digital transformation; digital contour; tax monitoring; pre-check analysis; functional and sectoral approach; risk-oriented approach; tax relations

For citation: Goncharenko L.I., Krayushkin K.D. Evolution of the content of the service function of the tax authorities. *Upravlencheskie nauki = Management Sciences*. 2024;14(2):51-63. DOI: 10.26794/2304-022X-2024-14-2-51-63

ВВЕДЕНИЕ

Современный этап развития общества характеризуется комплексной трансформацией взаимоотношений между государством и человеком, который будучи клиентом государственных органов законодательной и исполнительной власти, может взаимодействовать с ним в различных статусах: как гражданин (а также иностранец или человек без гражданства); представитель бизнеса (коммерческой или некоммерческой организации; индивидуальный предприниматель или самозанятый; государственный или муниципальный служащий, представляющий публичную власть в отношениях с внешними клиентами (гражданами и бизнесом), а также участвующий в межведомственном взаимодействии. Правительством Российской Федерации поставлена задача развития государственного управления с целью организации функциональной деятельности и услуг, позволяющих эффективно удовлетворять потребности человека и постоянно совершенствующихся на основе анализа клиентского опыта и запросов¹. Председатель Правительства РФ М.В. Мишустин в 2020 г., выступая с отчетом об итогах работы Правительства Российской Федерации, определил одной из пяти базовых ценностей «выстраивание всех сервисов государства вокруг потребностей людей»².

Человекоцентричный подход в управлении трактуется как отношения с гражданином на основе взаимного доверия, уважения и сокращения издержек. Государственные услуги/функции, совершенствующиеся с учетом анализа клиентского

опыта в точках взаимодействия и обратной связи, оказываются удобными для жителей страны. По данным Аналитического центра при Правительстве Российской Федерации, удовлетворенность ими граждан весьма разнится по областям. Так, сервисы проверки транспортных средств и прикрепления к поликлиникам нравятся 98% населения; услуги в сфере труда и занятости одобряют 44%, ЖКХ — 59%; социальные услуги и обеспечение — 43%³.

ЧЕЛОВЕКОЦЕНТРИЧНОСТЬ В НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКЕ ГОСУДАРСТВА

Важнейшим фактором развития при человекоцентричном подходе выступает цифровизация, ибо фундаментальные и стремительные изменения в управлении экономическими процессами невозможны без быстрой и качественной обработки беспрецедентного масштабного потока информации. В рамках национального проекта «Цифровая экономика» (2019–2024 гг.) выделен раздел «Цифровое государственное управление»⁴. Все органы законодательной и исполнительной власти в России так или иначе решают поставленные задачи.

ФНС России первой из органов исполнительной власти начала формировать экolandшафт налогового администрирования, базирующийся на модели клиентоцентричности и подразумевающий как физических, так и юридических лиц. Принципы клиентоцентричности в современных условиях повышения требований к эффективности налого-

¹ Министерство экономического развития Российской Федерации (официальный сайт), Стандарты клиентоцентричности. URL: https://www.economy.gov.ru/material/directions/gosudarstvennoe_upravlenie/gosudarstvo_dlya_lyudey/standarty_klientocentrchnosti/

² Правительство России (официальный сайт). Ежегодный отчет Правительства в Государственной Думе. URL: <http://government.ru/news/40074/>

³ Аналитический центр при Правительстве Российской Федерации. URL: <https://ac.gov.ru/activity/activity/gosudarstvo-dla-ludej-9>

⁴ Паспорт национального проекта «Национальная программа «Цифровая экономика Российской Федерации»» (утв. президиумом Совета при Президенте РФ по стратегическому развитию и национальным проектам, протокол от 04.06.2019 № 7). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_328854/

вого администрирования при обеспечении качества контроля за соблюдением налогового законодательства реализуются в контексте задач сервисной функции налоговых органов. В своем интервью начальник Управления налогового мониторинга ФНС России М.А. Крашенниковой сказала: «У нас нет задачи ослабить, минимизировать контроль за налогоплательщиками. Задача — контролировать эффективно» [1]. Цифровизация налогового администрирования России является прорывной и инновационной, что признается и международным сообществом [2, 3]. Новый оборот она приобрела вследствие серьезных изменений бизнес-процессов в экономике. Результатом стала трансформация работы налоговых органов страны как сервисной службы на основе современных цифровых технологий. Руководитель ФНС России Д. Егоров отметил, что сервисная функция налоговой службы может оказывать влияние на объем уплаты налогов: «В перспективе, благодаря цифровизации, мы своими услугами можем обеспечивать эффективный сбор налогов, при этом сокращая издержки этого процесса»⁵. Цифровизация в экolandшафте налогового администрирования рассматривается и как движущая сила, и как вызов со стороны бизнеса.

Инструменты налогового администрирования можно разделить на несколько типов:

- контрольные (или контрольно-надзорные, поскольку современная политика налоговых органов неразрывно связала между собой эти два понятия), определяющие текущую деятельность налоговых органов [4];
- риск-ориентированные, направленные на заблаговременное прогнозирование, выявление, оценку и предотвращение налоговых рисков государства (способных оказать негативное влияние на состояние налоговой и бюджетной системы) через мониторинг деятельности налоговых органов;
- сервисно ориентированные, целью которых выступает повышение степени доверия налогоплательщиков к налоговым органам посредством реализации политики «от клиентоориентированного похода — к взаимодействию», а также применение соответствующих механизмов и сервисов. Однако установить момент начала выделения сер-

висной функции с преобладанием таких инструментов достаточно сложно, в том числе вследствие дискуссионности вопросов относительно критериев их определения.

В частности, предлагается рассмотреть такой критерий, как формирование способности налоговых органов рассчитывать обязательства налогоплательщиков по налогам без дополнительных документов (деклараций). При этом в современных условиях допустимо утверждение (хотя и не без возражений), что в определении налога и сбора как *взимаемых* с налогоплательщиков платежей (ст. 8 ч. 1 НК РФ⁶) заложена идея отказа от принципа их самоначисления со стороны налогоплательщика.

ЭТАПЫ СОЗДАНИЯ ЦИФРОВОГО КОНТУРА ФНС РОССИИ

Возможно признать, что переломным в вопросе зарождения сервисной функции налоговых органов России является 2003 г., когда в часть 2 НК РФ была добавлена Глава 28 «Транспортный налог». Далее в НК РФ в 2004 и 2005 гг. были введены Глава 30 «Налог на имущество организаций» и Глава 31 «Земельный налог» соответственно. Тогда обозначился вектор смещения в сторону установления порядка в определении налоговой базы и начислении налога самими налоговыми органами — в этом проявилось содержательное наполнение их сервисной функции. Действующий на тот момент руководитель ФНС России М.В. Мишустин отмечал, что в Российской Федерации фактически на налоговые органы возложены не только функции по контролю за соблюдением налогового законодательства, но и сервисная функция⁷, которая, условно говоря, к 2024 г., основываясь на цифровых технологиях, прошла 7 этапов, включающих различные мероприятия и результаты их внедрения (см. *рисунк*).

Сервисно ориентированные механизмы налогового администрирования продолжают реализовываться посредством внедрения упрощенных процедур подачи налоговых деклараций и уплаты налогов, а также создания улучшенных условий

⁵ Минфин прогнозирует упрощение налоговой системы в России. Финам. 14.01.2021. URL: <https://www.finam.ru/publications/item/minfin-prognoziruuet-uproschenie-nalogovoii-sistemy-v-rossii-20210114-133940/> (дата обращения: 25.02.2023).

⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/?ysclid=lrwkeflzhn706383516

⁷ ФНС решила создать систему центров обработки данных. Федеральная налоговая служба (официальный сайт). URL: <https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/smi/5602364/> (дата обращения: 15.08.2023).

обслуживания налогоплательщиков, что способствует повышению доверия последних к налоговым органам. Вместе с тем для полной (или обоснованно допустимой) реализации идеи начисления налоговых обязательств потребуются радикальная трансформация современного взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков. Одним из условий достижения поставленных целей выступает переход к 100%-ному электронному документообороту (далее — ЭДО), посредством которого налогоплательщики могут подавать декларации и отчетность в электронном виде, что упрощает данную процедуру и сокращает время, необходимое для обработки документов налоговыми органами. При этом сам механизм относится к контрольно-надзорному, поскольку системы и сервисы налоговых органов могут исполнять ряд функций, что позволяет отнести их к нескольким типам механизмов налогового администрирования.

В такой парадигме прослеживаются принципы налогового мониторинга (введен с 2015 г.)⁸ как формы налогового контроля и налога на профессиональный доход (введен с 2019 г.)⁹. Ближайшей целью станет переход к начислению налоговыми органами оборотных налогов, в частности НДС — это будет возможно, когда сформируется максимально доступный и достаточный объем цифровых данных о продажах и покупках. Полученная таким образом информация позволит налоговому органу предзаполнить декларацию по НДС и направить ее налогоплательщику на верификацию. Подобная практика существует в некоторых странах. Однако следует согласиться с заявлением Д. Егорова на Налоговом форуме в Торгово-промышленной палате 25 октября 2023 г. о том, что «требование обязательного перехода на электронные счета-фактуры — это, скорее всего, удобство для государства, поскольку естественно повышает уровень достоверности объема налоговых поступлений, а для представителей малого бизнеса пока не отвечает позитивному соотно-

шению «цена-качество»¹⁰; для представителей же малого бизнеса нововведение пока не отвечает позитивному соотношению «цена-качество». В связи с этим для качественного выполнения налоговыми органами ФНС России сервисных функций был выбран более комфортный для налогоплательщиков вариант в виде акцента на устранении затруднений на пути внедрения ЭДО — это позволяет ускорить распространение практики применения электронных счетов-фактуры уже в добровольном порядке. Положительным результатом стал тот факт, что в настоящее время на электронные документы приходится 46% всего документооборота в налоговой сфере против 10% в 2021 г.¹¹ А за 10 лет рынок СЭД, ЕСМ и CSP-систем¹² вырос на 175%¹³.

Следует отметить, что работы по внедрению ЭДО продолжаются. Значительным шагом вперед в этом направлении стала разработка машиночитаемых доверенностей (МЧД). Они легли в основу проактивно разработанной модели — не обязательной для применения, но получившей поддержку бизнеса. В ней содержательно представлена распределенная система, позволяющая пользователям работать на основе МЧД с теми правами и доступами, которые они сами определяют. В настоящее время идет доработка формата стабилизации правил доверия, что, как ожидается, приведет к упрощению существующего механизма, укреплению института доверия; соответственно, будет создана простая логичная система с доступом ко всем государственным органам (B2B), с помощью которой компаниям будет легче управлять бизнес-процессами¹⁴.

¹⁰ Выступление Д. В. Егорова на Всероссийском налоговом форуме. 25.10.2023. URL: <https://nalogforum.tpprf.ru/den2> (дата обращения: 03.01.2024).

¹¹ Выступление Д. В. Егорова на Всероссийском налоговом форуме. 25.10.2023. URL: <https://nalogforum.tpprf.ru/den2> (дата обращения: 03.01.2024).

¹² СЭД — Системы Электронного Документооборота; ЕСМ (англ.) — Enterprise Content Management — системы управления корпоративным контентом; CSP (англ. Content Services Platforms) — платформы управления контентом или платформы контент-сервисов, способные работать в облачных и гибридных средах.

¹³ СЭД (рынок России). TAdviser (деловой портал). URL: <https://clck.ru/3B3LaD>

¹⁴ Выступление Егорова Д. В. Всероссийский налоговый форум. 25.10.2023. URL: <https://nalogforum.tpprf.ru/den2> (дата обращения: 03.01.2024).

⁸ Федеральный закон от 04.11.2014 № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации». URL: <https://base.garant.ru/70782826/>

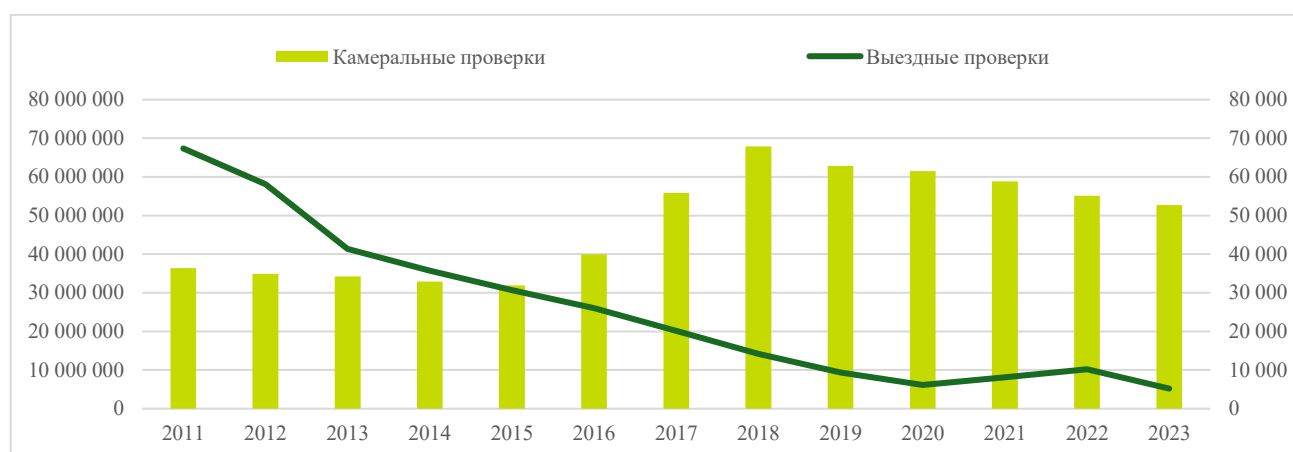
⁹ Федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»». URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001201811270056?ysclid=lwrlmf4ngt167512902>

После проведения работ по реорганизации функционирования ряда внутренних сервисов ФНС России с 2013 г. начата модернизация внешней инфраструктуры. Налоговая служба одной из первых в стране начала повсеместно внедрять Систему управления очередью, создала call-центры, а также осуществила интеграцию с порталом государственных услуг. Итогом пятилетней трансформации цифровых программных продуктов стало закрепление понятия «личный кабинет налогоплательщика» в Налоговом кодексе РФ. Следует заметить, что даже в 2023 г. такое понятие, как «информационные ресурсы», зафиксировано далеко не во всех законодательных актах федерального значения.

Параллельно с закреплением сервисной функции налоговых органов с точки зрения методики начисления налога и моделей отношений между

налоговыми субъектами эта функция рассматривалась также в контексте совокупности программных продуктов и механизмов, повышающих эффективность контроля за процедурой сбора налогов (в том числе за полнотой их сумм). За 15 лет ФНС России сформировала систему разнонаправленных механизмов и сервисов, обеспечивающих сбор, систематизацию и обработку данных налогоплательщиков — цифровой контур ФНС России (см. рисунок).

Так, к 2007 г. был внедрен сервис оплаты налоговых платежей при помощи устройства самообслуживания «Электронная касса» в отделениях Сбербанка и коммерческих банков. Далее за несколько лет был создан сервис по контролю за задолженностью, а в 2010 г. — «Личный кабинет налогоплательщика». Вместе с тем порядок разработки цифровых серви-



Антивирусная защита Полноценное решение от АО «Лаборатория Касперского»	АСК НДС-1 Автоматизированное решение для обработки данных	АСК НДС-2 Автоматизированное решение по контролю за уплатой НДС	Контрольно-кассовая техника Сбор информации о большинстве операций	Единая система маркировки товаров Отслеживание цепочки движения товара	Машинчитаемые доверенности и ЭП Цифровизация подписания документов	Трансформация сервисной функции как совокупности цифровых сервисов
SAP BI-отчеты Быстрая и автоматизированная визуализация данных ФНС России	Личный кабинет налогоплательщика Единое окно для взаимодействия с налогоплательщиками	Налоговый мониторинг	Определение Big Data Объем данных ФНС России определили как соответствующих критериям Big Data	Реформа налогового мониторинга	AYCH Система налогообложения, при которой суммы налогов начисляются ФНС автоматизированно	Развитие Цифрового налогового кодекса
Распознавание документов Возможность работы не только с электронными документами	Интеграция с Порталом Государственных услуг Создание централизованного канала информации	АИС Налог-3 Единая система для работы сотрудников налоговых органов	Объединение потоков данных Сбор и обработка информации с привязкой к реестрам	Налог на проф. доход Первый образец применения политики самоначисления налогов	ФГИС ЕРН Информационный регистр, содержащий сведения о населении России	Система информирования регионов. Дает губернаторам общую картину об экономике региона

Рис. / Fig. Цифровой контур ФНС России по состоянию на 2023 г. /
Digital outline of the Federal Tax Service of Russia for 2023

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

сов был разрозненным и направленным больше на удовлетворение текущих потребностей налоговых органов.

С 2010 г. их политика в отношении цифровых решений изменилась — трендом стала комплексная модернизация, состоящая из 4 компонентов, таких как:

- модернизация организационной структуры налоговых органов (в результате с 1 апреля 2009 г. из 49 налоговых инспекций образовалось 25 с единой структурой и функциональным порядком работы) [5];
- применение процессного подхода через реинжиниринг бизнес-процессов, а именно — путем последовательного исполнения определенных технологических операций);
- модернизация информационной системы (ключевым элементом стало создание автоматизированной информационной системы АИС «Налог-3», выполняющей на данный момент функции единого цифрового сервиса для работы налоговых органов — ее разработка была начата в 2010 г.) [6];
- реализация современной ИТ-инфраструктуры (в период с 2013 по 2015 г. были построены два крупных федеральных центра обработки данных [ЦОД]), деятельность которых направлена на аккумуляцию, хранение и обработку больших данных ФНС России; свои функции они осуществляют в полном объеме по сегодняшний день)¹⁵.

Этот вектор развития уже имел методологическую основу, поскольку в 2008 г. завершился проект «Модернизация налоговой службы — 2», в ходе которого были разработана концепция и нормативно-методическая документация по обеспечению обработки, регистрации, оперативного и архивного хранения информации как в бумажном, так и в электронном виде — в частности. Результатами проекта стали три фундаментальных документа для практической работы налоговых специалистов:

- Порядок ведения архива документов на бумажных носителях в условиях централизованной обработки данных.
- Порядок уничтожения документов и технологических данных временного срока хранения, образующихся в деятельности ФНС России.
- Проект технических спецификаций (функциональных требований) серийных программных

решений для проведения опытно-конструкторской работы по созданию системы, обеспечивающей обработку, регистрацию, оперативное и архивное хранение документов как в бумажном, так и в электронном виде в соответствии с едиными принципами.

За пять лет работы в данном направлении было реализовано множество продуктов, которые уже стали привычными, но в начале XXI в. считались революционными.

В 2011 г. ФНС России приобрела полноценное решение по антивирусной защите всей своей информационной системы у АО «Лаборатория Касперского», что стало продолжением сотрудничества, начатого в 2008 г. в рамках приобретения 120 000 лицензий для сотрудников Службы по результатам неудовлетворительного опыта использования программного обеспечения (ПО) компании ESET [7]. Однако даже в 2012 г. существовала проблема нехватки актуального антивирусного ПО (даже в развитых странах оно было установлено только на 80–90% компьютеров) [8].

В 2012 г. компании SAP CIS (САП СНГ) и Abbyy Россия реализовали два ключевых для работы налоговых специалистов сервиса: для создания готовых визуализированных отчетов в режиме реального времени (англ. SAP BusinessObjects Edge BI) и потокового распознавания документов (ABBYY FlexiCapture), которые были внедрены еще на этапе их создания, но до сих пор не являются широко распространенными среди организаций.

РОЛЬ НОВОГО МОНИТОРИНГА В ИСПОЛНЕНИИ СЕРВИСНОЙ ФУНКЦИИ

Параллельно с цифровой трансформацией налоговых органов аналогичный процесс происходил на стороне налогоплательщиков. За 10 лет существенно вырос объем данных о налогоплательщиках. Большую часть информации они генерировали и продолжают генерировать — самостоятельно, что определило потребность в мощном аналитическом инструменте, позволяющем контролировать правильность исчисления и уплаты всех налоговых платежей.

Все вышеперечисленное в совокупности стало причиной появления и широкого внедрения в сервисную функцию налоговой службы риск-ориентированного подхода, что выразилось в разработке такой формы налогового контроля, как

¹⁵ Аналитический портал ФНС России. URL: <https://analytic.nalog.gov.ru/> (дата обращения: 18.04.2023).

налоговый мониторинг, хотя совсем недавно его внедрение считалось если и возможным теоретически, то практически нереализуемым в России. Под мониторингом принято понимать систему мероприятий, позволяющих осуществлять непрерывное наблюдение за состоянием исследуемого объекта, процесса или явления, регистрировать их важнейшие характеристики, оценивать их, оперативно фиксировать результаты воздействия на объект различных факторов. Налоговый мониторинг далее станет развиваться как «вширь» — это приведет к увеличению количества его потенциальных участников, так и «вглубь», что станет причиной повышения степени цифровизации отношений налогоплательщиков и налоговых органов [9].

Первые уточнения в механизм реализации налогового мониторинга были внесены в 2017 г. В 2021 г. на базе накопленного опыта он вновь подвергся масштабной трансформации, затронувшей все аспекты его функционирования. Так, был расширен круг потенциальных участников, уточнена процедура подачи заявления о переходе на мониторинг, а также процедура досрочного прекращения.

С позиции реализации задачи налоговых органов как сервисной службы важное значение имеет изменение процедуры составления мотивированного мнения по инициативе налогового органа и досрочного прекращения мониторинга — данная процедура стала двухэтапной. Инспекция должна уведомить налогоплательщика до момента составления мотивированного мнения (принятия решения о досрочном прекращении мониторинга) о наличии соответствующих оснований. В ответ налогоплательщик может дать свои пояснения или внести необходимые исправления.

В перспективе, если налоговые органы будут ориентироваться на налоговый мониторинг, информационный аспект взаимодействия участников мониторинга и налоговых органов усилится. Основными целями при этом являются обеспечение интеграции информационных систем компаний с АИС «Налог-3», автоматизация процесса обмена документами между налогоплательщиками и инспекциями¹⁶. Концепцией развития и функционирования в России системы налогового мониторинга предусмотрено расширение перечня его потенциальных участников к 2024 г. более чем до 7800, а также обеспечение уровня прироста участников

налогового мониторинга не ниже 20% в год (фактические величины этого показателя следующие: в 2020 г. — 115%; в 2021 г. — 120%; 2022 г. — 62%; 2023–31,2%)¹⁷. Одним из инструментов расширения состава участников служит снижение порога входа (например, предложено с 1 млрд руб. по обороту и активам и 100 млн руб. по уплаченным налогам на сегодняшний день до 800 млн руб. и 80 млн руб. соответственно в ближайшем будущем¹⁸).

Мотивы расширения круга налогоплательщиков, вовлекаемых в налоговый мониторинг, по мнению начальника Управления налогового мониторинга ФНС России М.А. Крашенинниковой, таковы [1]:

1. Формирование массива данных для аналитической обработки не только с целью принятия решений по обеспечению оперативности и эффективности налогового контроля, но и для получения сведений об объекте другими государственными органами, например Минфином России, при формировании показателей бюджетного планирования.

2. Увеличение охвата, вследствие чего получаемая информация становится более разнообразной; в частности, появляются данные о некорректности или недостаточности норм налогового законодательства, судебных решений и т.д., которые затем подразделяются по уровню стандартности вызвавших их причин. Если требуется экспертное суждение, то данные подлежат дополнительной разработке. В противном случае они обрабатываются автоматически.

В условиях цифровизации и соответствующих технологий обработки информации расширяются границы и увеличивается глубина реализации сервисной функции налоговых органов в интересах не только участников налоговых отношений, но и других заинтересованных сторон. Возникающие при этом расходы налоговые органы нередко берут на себя (в рамках своей функциональной деятельности). Так, в системе ФНС России по каждой декларации производится «факторный анализ с глубиной

¹⁷ Налоговая «vita nova». URL: <https://nalogoved.ru/art/13403.html> (дата обращения: 02.12.2023).

¹⁸ Законопроект № 577665-8 «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 8 Федерального закона “О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации”». URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/577665-8>

¹⁶ Интеграция с АИС «Налог-3». *Налоговед*. 2023;(1);39.

до пяти лет и с прогнозом до четырех периодов вперед» с планируемой передачей результатов налогоплательщикам. Для государства подобная информация представляет ценность при планировании бюджетных показателей, а также разработке мер для решения задач социально-экономического развития [1]. Немаловажным аспектом являются и фактически получаемые налоговыми органами в процессе аналитической подготовки контрольных мероприятий и налогового мониторинга материалы, касающиеся эффективности использования участниками мер господдержки, в том числе в рамках реализации национальных проектов.

Аналитическая работа налоговых органов как в целом, так и в рамках предпроверочного анализа в ходе подготовки к выездной налоговой проверке, в частности, превратилась в самый эффективный инструмент пополнения бюджета, поскольку она стимулирует налогоплательщиков к добровольному уточнению уже задекларированных налоговых обязательств. С помощью программы АСК НДС-2 налоговые органы стали быстрее выявлять компании, используемые для незаконной экономии на налогах и не платящие НДС. Благодаря аналитической работе уже за 2020 г. в бюджеты бюджетной системы поступили 158 млрд руб., за 2021 г. — 174 млрд руб.¹⁹, 2022 г. — 189 млрд руб., а в 2023 г. — 218 млрд руб.²⁰

СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СЕРВИСНОЙ ФУНКЦИИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ РОССИИ

Возможности, которые несет в себе цифровизация, служат значительным стимулом для развития сервисной функции налоговых органов. Остановимся на новом постепенно реализуемом проекте — цифровом налоговом кодексе. На самом деле это совокупность справочников контролей, регистров для проведения налогового мониторинга и др.²¹ Поскольку бумажные документы налоговых органов технологическая модель налогового мониторинга не воспринимает, создана их электронная версия. Система как бы прописывает строгий регламент

действия и не пропускает ошибки налогоплательщиков. Тем самым справочники становятся для участников налоговых отношений инструментом самоконтроля. Вместе с тем продолжается работа над тем, чтобы такой контроль существовал и на предварительной стадии, т.е. до предоставления налогоплательщиком документов в налоговый орган.

Цифровой налоговый кодекс — инструмент, освобождающий налогового инспектора от контроля за стандартными ситуациями за счет автоматической обработки и предоставляющий ему возможность сосредоточиться на сложных схемах. Важное место при этом уделяется выявлению тех норм действующего налогового законодательства, которые имеют признаки неоднозначной трактовки, вследствие чего их применение нередко приводит к ошибкам в ходе судебных разбирательств или решению в порядке досудебного рассмотрения с учетом экспертного суждения специалистов.

Как составляющий элемент сервисной функции корректно рассматривать и мониторинг налоговых рисков, возникающих у участников налоговых отношений с той и другой стороны. При этом налоговым ведомством большое внимание уделяется стандартизации подобных рисков, а также расшифровке показателей налоговой отчетности. В результате создаются условия для реализации сервисов по автоматическому контролю за рядом показателей налоговой отчетности (например, за доходами — как от реализации, так и внереализационными). В рамках расширения требований к обязательному элементу налогового мониторинга — системе внутреннего контроля (СВК) — была обозначена необходимость раскрытия информации о нетипичных, специфических сделках (операциях) и крупных сделках (операциях), которые соответствуют критериям, установленным в законодательстве для акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью. Мотивацией к внесению указанных изменений послужила необходимость контроля за рисками, возникающими при их совершении.

«Планируется также создать общую библиотеку налоговых рисков в целях мониторинга. В частности, чтобы можно было сформировать единую методологическую базу по спорным вопросам» [10]. Более того, ведется разработка алгоритмов выявления потенциальных рисков развития искусственного интеллекта, его применения в налоговой сфере. Тем самым создаются дополнительные стимулы для перехода на мониторинг, поскольку

¹⁹ ФНС считает необходимым создать институт налогового консультирования. ФНС России (официальный сайт). URL: <https://www.nalog.gov.ru/rn02/news/smi/4286090/> (дата обращения: 18.04.2023).

²⁰ URL: <https://analytic.nalog.gov.ru/>

²¹ ФНС России (официальный сайт). URL: <https://www.nalog.gov.ru/rn77/>

сужается круг оснований для проведения налоговых проверок. Вместе с тем в этих мерах находят отражение декларируемые государством принципы открытости и определенности в процессе взаимодействия участников налоговых отношений, максимальная автоматизация таких отношений.

Мониторинг налоговых рисков государства предполагает наблюдение за функционированием налоговой системы в части соответствия фактических налоговых поступлений в бюджеты их плановым показателям, а также эффективно-сти налоговых льгот и преференций, налогового контроля и администрирования, корректности изменений налогового законодательства, потерь налоговых доходов вследствие наличия теневой экономики и офшорных зон, конкурентоспособности национальной налоговой системы и пр. Для налогоплательщиков важно знать контуры их налоговых рисков в различных ситуациях, в том числе выявленные в ходе проведенных налоговых проверок или аналитическими службами налоговых органов. Общая задача — не допускать или минимизировать негативные последствия.

Требуется решения и другая проблема в рамках исполнения сервисной функции, а именно — распространение принципов ФНС России на инспекции разного уровня и функционала. Так, одной из важных тенденций совершенствования налогового администрирования является переориентация системы оценки с достижения экономических показателей на удовлетворенность налогоплательщиков качеством администрирования. Для организации взаимодействия ФНС России с крупнейшими налогоплательщиками в 2022 г. было проведено добровольное анкетирование последних [11].

Такого рода обратная связь позволяет ФНС России выявлять проблемы, в том числе неопределенности в методологических вопросах (например, по организации работы налогоплательщика при принятии решения о вхождении в налоговый мониторинг, при отказе от консолидированной группы налогоплательщиков), и оперативно находить корректные ответы [12, 13].

Во втором десятилетии XXI в. одним из направлений институционального совершенствования системы налоговых органов в рамках актуализации модели их взаимодействия с налогоплательщиками стало внедрение функционально-отраслевого подхода [14]. Так, были институализированы налоговые органы по трансфертному ценообразо-

ванию (2013 г.), камеральным проверкам (2015 г.), управлению долгом (2022 г.) и др. (а еще раньше — налоговая инспекция, курирующая организации финансового сектора экономики — банки, биржи, страховые компании и т.д.). В рамках Экспертного совета при ФНС России с участием представителей крупнейших бизнес-структур страны проводятся уже упомянутые выше опросы налогоплательщиков, а также встречи с ними для оперативного получения информации о рисках и методологических позициях ФНС России по спорным вопросам. В частности, в 2021 г. состоялась встреча для обсуждения вопросов металлургической отрасли; в 2022 г. — несколько мероприятий на тему трансфертного ценообразования, а в ноябре этого же года — по поводу урегулирования методологических вопросов в связи с прекращением деятельности консолидированной группы налогоплательщиков.

Факторами перехода к функциональному налоговому институту (например, в виде площадки по управлению долгом) стали, во-первых, наличие наслоений во взаимоотношениях между участниками налоговых отношений (которое может мешать достижению содержательному поиску путей разрешения ситуации), а во-вторых — реализация сервисной функции налогового органа в виде, в частности, консультирования по возможным направлениям погашения (управления) долга. По утверждению руководителя ФНС России Д. В. Егорова, в результате создания институциональной площадки по управлению долгом и предоставления отсрочки на 800 млрд руб. на 1 рубль было получено 96 коп. возвращенных долгов, а главное — компании не обанкротились, продолжают работать²².

Таким образом формирование налогового органа по управлению долгом на основе функционального принципа означает, что в рассмотрении существа налоговых обязательств участвуют высококвалифицированные кадры, сосредоточенные на заранее очерченном круге проблем. Тем самым значительно сокращается путь, а значит, и время между возникновением той или иной претензии (вопроса) и их разрешением.

Другая тема, волнующая налогоплательщиков, касается обоснованности объема запрашиваемой при встречных проверках информации, в том числе

²² Выступление Д. Егорова на Пленарном заседании Налогового форума ТПП 25.10.2023 г. URL: <https://nalogforum.tpprf.ru/den2/>

доказательстве принятых мер должной осмотрительности в отношении контрагентов, что может способствовать снижению административной нагрузки на налогоплательщиков. Для решения данной задачи были разработаны единые информационные базы о контрагентах — максимально емкие и доступные. С марта 2022 г. налогоплательщику — юридическому лицу в разделе личного кабинета «Как меня видит налоговая» появилась новая вкладка «Показатели для партнеров. Налогоплательщику могут быть доступны данные любого партнера, если тот принимает запрос, направленный через новый сервис»²³.

Представляется целесообразным для повышения информационной открытости и доверительности отношений с налогоплательщиками отменить в НК РФ возможность проведения выездной проверки участника мониторинга в рамках контроля вышестоящего налогового органа за деятельностью нижестоящего (пп. 1 п. 5. ст. 89; пп. 1 п. 4.1. ст. 89.1). Такой «пересмотр» результатов мониторинга не способствует определенности налогообложения.

ФНС России продолжает поиски инструментов по улучшению климата в ходе взаимодействия участников налоговых отношений. И в этом контексте имеет место другой аспект запроса информации. Так, нередко досудебное урегулирование споров может возникать вследствие реальной недостаточности подтверждающих документов. Для оперативного устранения такого рода налоговых конфликтов корректно предложить:

- введение упрощенного порядка обжалования решений налоговых органов, а именно — непосредственно в территориальном налоговом органе, и только при отсутствии найденного корректного решения — в вышестоящем;
- направление жалоб в госорган или должностному лицу, в компетенцию которого входит разрешение споров.

Тем самым создаются дополнительные возможности по расширению горизонтальных связей позитивного характера между налогоплательщиками и налоговыми органами. Соответственно, представляется обоснованным предложение начальника Управления досудебного урегулирования налоговых споров Р. В. Якушева внедрить инсти-

тут возражений на требования о представлении документов [15]. Для налогоплательщиков это позволило бы приостановить установленный срок на выполнение запроса и, в частности, обосновать невозможность/некорректность представления запрошенной информации. Увеличение срока сбора информации актуально и в рамках налогового мониторинга, например, в процессе взаимосогласительной процедуры. В распоряжении же налоговых органов, поскольку возражения должны подаваться в электронном виде, окажется информация о количестве возражений на подведомственной налоговому органу территории, качестве ответов на них и динамике процесса. Тем самым будут созданы дополнительные предпосылки для решения ФНС России важнейшей задачи в рамках сервисной модели функционирования — повышения обоснованности требований налоговых органов.

Параллельно с запросами на практике имеет место вызов налогоплательщиков на комиссии. Этот спорный до настоящего времени вопрос широко обсуждается в экономической и юридической литературе, как практической, так и научной направленности [16, 17]. Согласно пп. 4 п. 1. ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе вызывать налогоплательщика на основании письменного уведомления для дачи пояснений в связи либо с уплатой (удержанием и перечислением) им налогов, либо — с налоговой проверкой (или иных случаях). Инспекции при этом реализуют это право достаточно активно, чтобы получить от налогоплательщика пояснения по выявленным фактам предполагаемых нарушений вне налоговых проверок, превышая подчас свои полномочия. По мнению экспертов, «недопустимо отождествлять это право с фактическими действиями по вызову на комиссии в рамках предпроверочного анализа... Данная форма налогового контроля или процедура в нормах налогового законодательства отсутствует, следовательно, она незаконна и недопустима» [16].

Представляется, что при соблюдении регламента такой контрольный инструмент в рамках сервисной функции положительно оценивается субъектами налоговых отношений. Налогоплательщики вправе обратиться в налоговые органы в случае выявления тех или иных противоречий нормативных актов налоговому законодательству, что может привести к негативным для взаимодействия участников налоговых отношений последствиям.

²³ ФНС России (официальный сайт). Новый сервис «Как меня видит налоговая». URL: https://www.nalog.gov.ru/rn65/news/activities_fts/12170882/ (дата обращения: 02.12.2023).

ВЫВОДЫ

Совершенствование сервисной функции представляет собой перспективное направление развития налоговых правоотношений на протяжении более чем 10 лет. В связи с этим повышается значимость аналитических инструментов налоговых органов, среди которых выделяется система АИС «Налог-3», обобщающая данные, получаемые в результате взаимодействия с налогоплательщиками. Таким образом, процесс интеграции участников налогового мониторинга с АИС «Налог-3» является одним из шагов в направлении улучшения сервисной функции налоговых органов, а также повышения качества внутреннего налогового мониторинга рисков государства.

Однако должный уровень эффективности реализации сервисной функции может быть достигнут только при условии, если налоговые органы будут придерживаться в своей деятельности принципов открытости, честности и добросовестности. Это выражается, в частности, в издании внутренних нормативных документов, раскрывающих типичные нарушения с целью недопущения их работниками в будущем. Среди возможных нарушений выделяются: «направление уведомлений для истребования

документов; наличие в уведомлениях требования представить уточненные налоговые декларации при отсутствии в уведомлениях подробного описания оснований для вызова; вызов в налоговые органы на заседание комиссии по легализации налоговой базы»²⁴.

В статье была отмечена значимость создания не только инструментов, предназначенных именно для обеспечения работы функций налоговых органов, но и «инфраструктурных» продуктов, стимулирующих процессы общей цифровой трансформации участников налоговых правоотношений. Среди них особое значение имеет реализация цифрового налогового кодекса, способного не только упростить проведение налогового мониторинга, но и стимулировать процессы автоматизации налоговых функций налогоплательщиков, а также включение в налоговый мониторинг новых участников за счет снижения уровня неопределенности и рисков налогоплательщика при начислении налогов.

²⁴ Письмо ФНС России от 02.12.2021 № ЕА-4-15/16838 «О направлении уведомлений о вызове налогоплательщика в налоговый орган в рамках пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_404050/?ysclid=lwuoo43ujo714485850

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Крашенинникова М.А. У нас нет задачи ослабить, минимизировать контроль за налогоплательщиками. Задача — контролировать эффективно. *Налоговед.* 2023;(11):15–30.
2. Martini M.H. Introduction: An investigation of co-operative compliance regimes and the ICAP. In: Hein R., Russo R., eds. Co-operative compliance and the OECD's International Compliance Assurance Programme. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B.V.; 2020:1–15. (EUCOTAX Series on European Taxation. Vol. 68).
3. Martini M., Russo R., Pankov J. Y. Russia — an analysis of the Russian tax monitoring programme in light of the OECD concept of cooperative tax compliance and the experience of other countries. *European Taxation.* 2021;61(1):29–40. URL: https://pure.uvt.nl/ws/portalfiles/portal/67527464/Russia_An_Analysis_of_the_Russian_Tax_Monitoring_Programme_IBFD.pdf
4. Шилова Л. Ф., Огородникова И. И. Институт налогового администрирования и развитие его инструментов в условиях цифровой экономики. *Инновационное развитие экономики.* 2022;(6):206–209. DOI: 10.51832/2223798420226206
5. Фотинов Д. В., Джамурзаев Ю. Д., Родина О. В. Процессно-статистический подход в деятельности налоговых органов. *Налоги и финансы.* 2018;(1):7–24.
6. Рудычева Н. Как устроена АИС, на которой работает вся система налогообложения в России. CNews. 17.08.2021. URL: https://www.cnews.ru/articles/2021-08-16_kak_ustroena_aisna_kotoroj_vystroena (дата обращения: 20.08.2023).
7. Короткова Т. IBS поставит решение «Лаборатории Касперского» для ФНС России. CNews. 11.08.2008. URL: https://www.cnews.ru/news/line/ibs_postavit_reshenie_laboratorii_kasperskogo (дата обращения: 21.03.2023).

8. Ализар А. McAfee нашла антивирус на 83% компьютеров. Qrator. 31.05.2012. URL: <https://xakep.ru/2012/05/31/58778/> (дата обращения: 13.03.2023).
9. Жданова И.Г. Как организовать процесс вступления в налоговый мониторинг. *Налоговед.* 2023;(9):51–55.
10. Коваленко Н.С., Леонов Е.М. Налоговый мониторинг: итоги 2021 года и перспективы развития. *Налоговед.* 2022;(1):34–41.
11. Суворова Е.В. Обратная связь: как ФНС работает с крупнейшими налогоплательщиками. *Налоговед.* 2022;(12):13–17.
12. Каплина М.С., Жукова Т.В. Налоговый мониторинг — цифровая революция российской налоговой системы. *Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление.* 2022;(9):7–15.
13. Очаковский В.А., Грицай Д.В., Балашов Е.М. Налоговый мониторинг: проблемы и перспективы развития. *Евразийский юридический журнал.* 2022;(1):230–231.
14. Адвокатова А.С. Налоговый контроль в условиях модификации отношений налоговых органов и налогоплательщиков. М.: Русайнс; 2020. 190 с.
15. Якушев Р.В. Пути снижения конфликтности налоговых отношений. *Налоговед.* 2023;(6):56–59.
16. Виноградова О.А. Вызов налогоплательщика вне налоговой проверки: чем ограничены полномочия налоговых органов? *Налоговед.* 2023;(1):16–25.
17. Краснов М.Ю. Вызов налогоплательщика на комиссию: за и против. *Налоговед.* 2022;(12):48–59.

REFERENCES

1. Krashenninnikova M.A. We do not aim to weaken or minimize control over taxpayers. Our task is to control them effectively. *Nalogoved = Nalogoved Journal.* 2023;(11):15–30. (In Russ.).
2. Martini M.H. Introduction: An investigation of co-operative compliance regimes and the ICAP. In: Hein R., Russo R., eds. *Co-operative compliance and the OECD's International Compliance Assurance Programme.* Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B.V.; 2020:1–15. (EUCOTAX Series on European Taxation. Vol. 68).
3. Martini M., Russo R., Pankov J.Y. Russia — An analysis of the Russian tax monitoring programme in light of the OECD concept of cooperative tax compliance and the experience of other countries. *European Taxation.* 2021;61(1):29–40. URL: https://pure.uvt.nl/ws/portalfiles/portal/67527464/Russia_An_Analysis_of_the_Russian_Tax_Monitoring_Programme_IBFD.pdf
4. Shilova L.F., Ogorodnikova I.I. The institute of tax administration and the development of its tools in the conditions of the digital economy. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of Economy.* 2022;(6):206–209. (In Russ.). DOI: 10.51832/2223798420226206
5. Fotinov D.V., Dzhamurzaev Yu.D., Rodina O.V. Process and statistical approach in the activity of tax authorities. *Nalogi i finansy.* 2018;(1):7–24. (In Russ.).
6. Rudycheva N. How the AIS works on which the entire taxation system in Russia is functioning. CNews. Aug. 17, 2021. URL: https://www.cnews.ru/articles/2021-08-16_kak_ustroena_aisna_kotoroj_vystroena (accessed on 20.08.2023). (In Russ.).
7. Korotkova T. IBS will supply the “Kaspersky Lab” solution for the Federal Tax Service of Russia. CNews. Aug. 11, 2008. URL: https://www.cnews.ru/news/line/ibs_postavit_reshenie_laboratorii_kasperskogo (accessed on 21.03.2023). (In Russ.).
8. Alizar A. McAfee found antivirus on 83% of computers. Qrator. May 31, 2012. URL: <https://xakep.ru/2012/05/31/58778/> (accessed on 13.03.2023). (In Russ.).
9. Zhdanova I.G. How to organize the process of joining tax monitoring. *Nalogoved = Nalogoved Journal.* 2023;(9):50–55. (In Russ.).
10. Kovalenko N.S., Leonov E.M. Tax monitoring: The 2021 results and prospects for development. *Nalogoved = Nalogoved Journal.* 2022;(1):34–41. (In Russ.).
11. Suvorova E.V. Feedback: How the Federal Tax Service works with the largest taxpayers. *Nalogoved = Nalogoved Journal.* 2022;(12):13–17. (In Russ.).
12. Kaplina M.S., Zhukova T.V. Tax monitoring — the digital revolution of the Russian tax system. *Nauka i obrazovanie: khozyaistvo i ekonomika; predprinimatel'stvo; pravo i upravlenie.* 2022;(9):7–15. (In Russ.).

13. Ochakovskiy V.A., Gritsai D.V., Balashov E.M. Tax monitoring: Problems and prospects of development. *Evrasiiskii yuridicheskii zhurnal = Eurasian Law Journal*. 2022;(1):230–231. (In Russ.).
14. Advokatova A.S. Tax control in the context of modification of relations between tax authorities and taxpayers. Moscow: RuScience; 2020. 190 p. (In Russ.).
15. Yakushev R.V. Ways to reduce conflict in tax relations. *Nalogoved = Nalogoved Journal*. 2023;(6):56–59. (In Russ.).
16. Vinogradova O.A. Summoning a taxpayer outside a tax audit: What limits tax authorities' powers? *Nalogoved = Nalogoved Journal*. 2023;(1):16–25. (In Russ.).
17. Krasnov M. Yu. Summoning a taxpayer to a commission: Pros and cons. *Nalogoved = Nalogoved Journal*. 2022;(12):48–59. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS



Любовь Ивановна Гончаренко — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

Lubov I. Goncharenko — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Taxes and Tax Administration; Department of Tax, Auditing and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-9872-3279>

LGoncharenko@fa.ru



Кирилл Дмитриевич Краюшкин — магистр экономики, ведущий консультант отдела инновационных ИТ-решений Департамента налогов и права ООО «ДРТ Тех», Москва, Россия

Kirill D. Krayushkin — master of Economics, leading consultant of the department of innovative IT solutions of the Department of Taxes and Law of DRT Tech LLC, DRT Tech LLC, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-7042-4226>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:

kirill.krayushkin@mail.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 24.01.2024; после рецензирования 21.03.2024; принята к публикации 06.06.2024.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

Article was submitted on 24.01.2024, revised on 21.03.2024, and accepted for publication on 06.06.2024.

The authors read and approved the final version of the manuscript.