



## Бухгалтерский учет, аудит, экономическая статистика

Научная статья

УДК 338

DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2024.2/11828>

JEL: A11; H30; M41

## Налоговый аудит таможенных платежей

В. Н. Сердюк<sup>1</sup>, О. Н. Головинов<sup>2\*</sup>, Н. Ш. Пономаренко<sup>3</sup>

<sup>1, 2, 3</sup> Донецкий государственный университет, ул. Университетская, 24,  
283001, Донецк, Российская Федерация

**Предмет.** В статье исследуются вопросы, связанные с организацией и методикой проверки достоверности, полноты и своевременности исчисления, объявления и уплаты налоговых таможенных платежей. Для современной практики этих проверок характерно проведение контрольных мероприятий обособленно таможенными органами, налоговыми инспекторами, внешними или внутренними аудиторами. Такой подход снижает эффективность проверок, не обеспечивая минимальный уровень аудиторского риска. Поэтому обосновывается системный подход к налоговому аудиту таможенных платежей с позиций всех заинтересованных субъектов налоговых правоотношений.

**Цели.** Обоснование рекомендаций, связанных с организацией и методикой налогового аудита таможенных платежей в условиях современной цифровой экономики и риск-ориентированного аудита.

**Методы исследования.** В процессе достижения поставленных целей использовались такие методы научного познания, как анализ, синтез, классификация и системный подход. Исследование базируется на изучении действующей нормативно-правовой базы, актуальной научной и периодической экономической литературы, фактологических материалов.

**Результаты.** Проведен обзор дефиниции «налоговый аудит», предложено ее авторское определение в контексте проверки таможенных налоговых платежей. Систематизированы характеристики различных уровней налогового аудита таможенных платежей для контроля достоверности, полноты и своевременности их исчисления, объявления и уплаты.

**Выводы.** Сделан вывод о том, что в настоящее время отсутствует системный подход ученых к дефиниции «налоговый аудит», а также к организации и методике его проведения. Полученные результаты могут составить основу для дальнейшего развития представлений о налоговом аудите таможенных платежей как базы для принятия обоснованных и эффективных решений в области администрирования налогов и сборов.

**Ключевые слова:** проверка, налог на добавленную стоимость, акцизы, таможенные процедуры, таможенная стоимость.

**Для цитирования:** Сердюк, В. Н., Головинов, О. Н., & Пономаренко, Н. Ш. (2024). Налоговый аудит таможенных платежей. *Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление*, (2), 13–29. DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2024.2/11828>

© Сердюк В. Н., Головинов О. Н., Пономаренко Н. Ш., 2024

Материал доступен на условиях лицензии CC BY 4.0

## Введение

Изучению сущности и роли таможенных платежей в регулировании внешнеэкономической деятельности уделяется много внимания такими известными учеными в области таможенного дела, как А. Н. Козырин (2020, 2021), С. А. Агамагомедова (2018, 2023), А. А. Сладкова (2021a, 2021b), В. В. Боброва и др. (2020). Это обусловлено тем, что таможенные платежи занимают значительную долю в доходной части государственного бюджета. Вместе с тем вопросы организации и методики налогового аудита таможенных платежей остаются недостаточно изученными, что представляет большой интерес для дальнейших исследований.

Впервые в официальных документах Российской Федерации понятие налогового аудита появилось в 2000 г. В одобренной Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ Методике аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами»<sup>1</sup> налоговый аудит был представлен как «выполнение аудиторской организацией специального аудиторского задания по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды».

В научной среде данная дефиниция получила дальнейшее развитие в основном в части конкретизации целей, для достижения которых проводятся соответствующие аудиторские процедуры. Так, Л. В. Чхутиашвили (2021) считает, что «налоговый аудит является независимой проверкой организации и ведения налогового учета в организации... результатом которой является проверка соблюдения налогового законодательства и выдача рекомендаций по исправлению искажений и предупреждению нарушений налогового законодательства, а значит, уход от ответственности за неисполнение обязанностей налогоплательщика».

<sup>1</sup> Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами»: одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11 июля 2000 г. Протокол № 1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

В статьях И. Н. Марченковой и А. А. Удвиковой (2023) налоговый аудит представлен «как независимая проверка состояния бухгалтерского и налогового учета, расчетов с бюджетом по налогам и сборам... с целью выявления нарушений законодательства в области налогообложения и определения налоговых рисков, что соответственно влечет за собой выработку рекомендаций по их устранению»; «как многофункциональный инструмент в управлении экономическими субъектами в части налогов и налогообложения... который помогает реализовать защиту имущественных интересов собственников, с одной стороны, и выполнение социально-экономических задач государства – с другой».

Таким образом, в научной среде закрепилось понятие налогового аудита как отдельного вида независимой проверки, что соответствует официальной позиции государства. Однако, по нашему мнению, это умаляет значение налогового аудита, который в данной трактовке представлен только с позиции плательщика налогов.

Цель данного исследования – разработка рекомендаций, связанных с организацией и методикой налогового аудита таможенных платежей в условиях современной цифровой экономики и риск-ориентированного аудита.

Для достижения поставленной цели необходимо использовать системный подход к определению понятия «налоговый аудит таможенных платежей», базирующийся на интеграции в единый процесс контрольных мероприятий, осуществляемых на уровне таможенных органов, налоговой службы и экономического субъекта – участника ВЭД. По нашему мнению, объединение усилий таможенных и налоговых инспекторов, внутренних и внешних аудиторов необходимо для создания более объективной и динамичной системы управления рисками, поскольку их знания и практический опыт позволят более четко определиться с индикаторами, профилями и областями риска, составляющими методическую основу этой системы.

Кроме того, поставлена задача разработки научно-методического подхода к комплексной проверке наиболее сложных составляющих таможенных платежей – налога на добавленную стоимость и акцизов (по подакцизным товарам), который позволит повысить эффек-

тивность проверок, обеспечивая минимальный уровень аудиторского риска.

уплаты налогов и сборов с целью повышения эффективности их администрирования.

### Методы исследования

К определению налогового аудита следует применить системный подход, базирующийся на том, что субъектами налоговых правоотношений являются не только лица, обязанные производить уплату налогов и сборов, но и государство, представляемое специально уполномоченными органами и людьми, занимающими определенные должности (рис. 1).

По нашему мнению, налоговым аудитом целесообразно признать осуществляемую субъектами налоговых правоотношений комплексную проверку достоверности, полноты и своевременности исчисления, объявления и

### Результаты исследования

Значимость системного подхода к определению налогового аудита особенно ярко проявляется в отношении таможенных платежей, в администрировании которых участвуют, с одной стороны, налогоплательщики, налоговые агенты, законные или уполномоченные представители налогоплательщиков, а с другой – налоговые и таможенные органы. Из этого следует, что налоговый аудит таможенных платежей представляет собой трехуровневую систему (рис. 2).

Одним из основных объектов налогового аудита таможенных платежей является налог на добавленную стоимость.

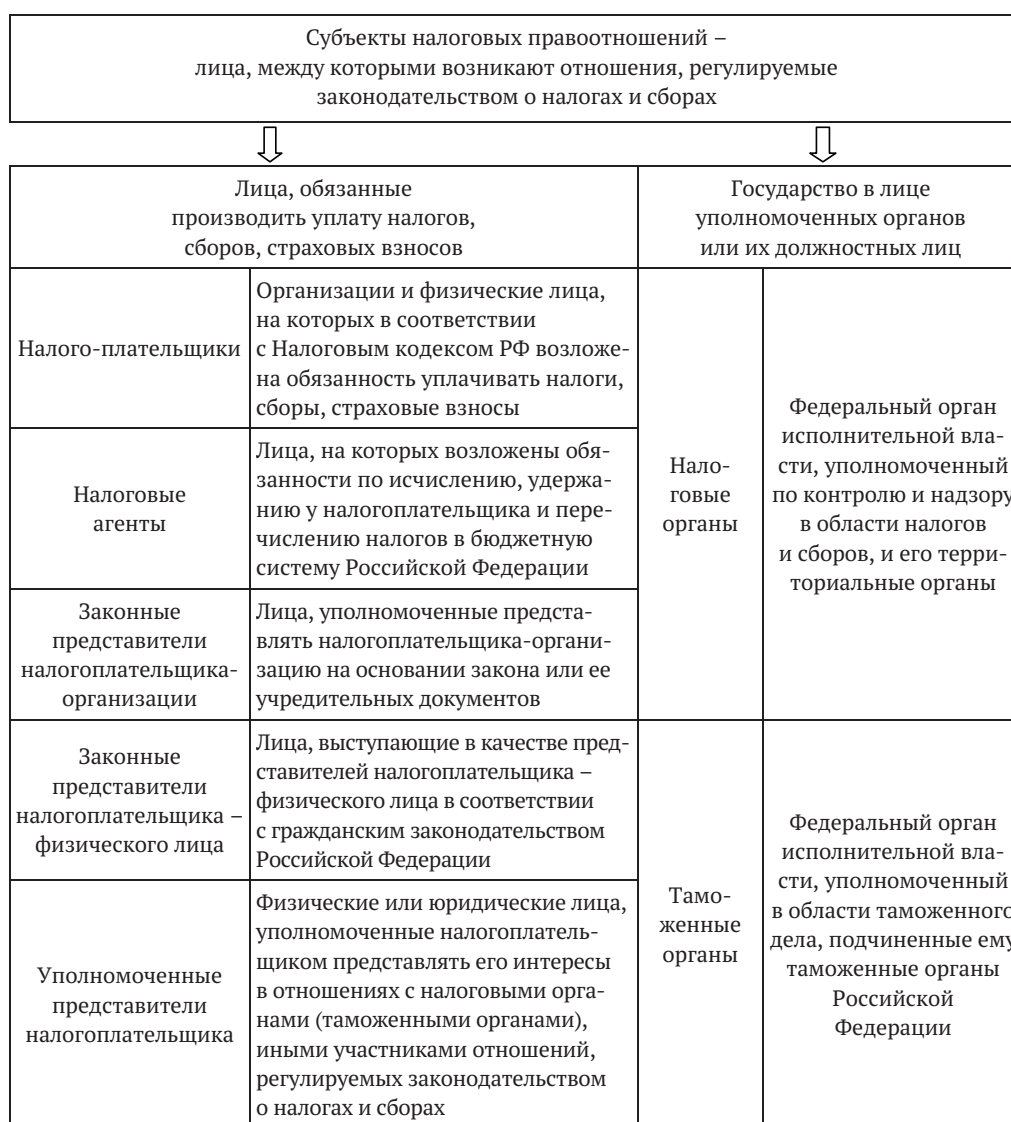


Рис. 1. Субъекты налоговых правоотношений  
 [составлено авторами на основании ст. 9 Налогового кодекса Российской Федерации]

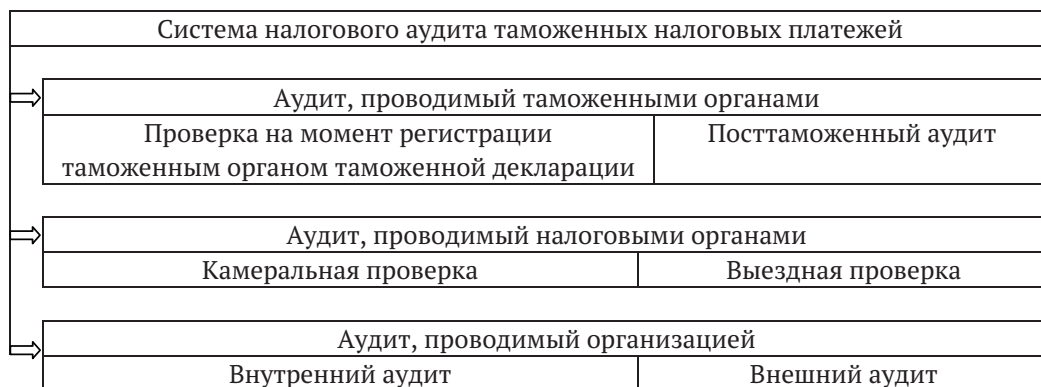


Рис. 2. Трехуровневая система налогового аудита таможенных платежей [составлено авторами]

В условиях осуществления внешнеэкономической деятельности налогообложение НДС производится по налоговой ставке 0 % при реализации товаров<sup>2</sup>:

- вывезенных в таможенной процедуре экспорта;
- помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны;
- вывезенных в таможенной процедуре реэкспорта товаров, ранее помещенных под таможенную процедуру переработки на таможенной территории, и (или) товаров (продуктов переработки, отходов и (или) остатков), полученных (образовавшихся) в результате переработки товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки на таможенной территории;
- вывезенных в таможенной процедуре реэкспорта товаров, ранее помещенных под таможенные процедуры свободной таможенной зоны, свободного склада, и (или) товаров, изготовленных (полученных) из товаров, помещенных под таможенные процедуры свободной таможенной зоны, свободного склада.

Несмотря на то, что при нулевой ставке не возникает налоговое обязательство по НДС, доскональный аудит указанных выше операций должен быть проведен на всех трех уровнях. Это обусловлено возникновением налогового вычета, связанного с приобретением или с производством реализованных товаров, который уменьшает сумму НДС к уплате в бюджет, а в случае превалирования продажи данных товаров в общем товарообороте приводит к возврату из бюджета НДС, уплаченного (начисленного) поставщикам и подрядчикам.

<sup>2</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с доп. и изм.). URL: <https://www.nalog.gov.ru>

Аудит так называемого «экспортного» НДС, осуществляемый таможенными органами, заключается в недопущении бестоварных операций, проведение которых в криминальных схемах приводит к незаконному оттоку денежных средств из бюджета.

Контракт, таможенные декларации, а также товаросопроводительные, транспортные и иные документы, заверенные таможенными структурами, должны быть представлены в налоговые органы для подтверждения права на применение нулевой ставки НДС при вывозе товаров в условиях осуществления ВЭД. Все реестры, перечень заявлений и таможенные декларации можно заполнить и отправить через ИС «Контур. Экстерн», поскольку документы, подтверждающие экспорт, реализованы в данном сервисе по утвержденным форматам и аналогичны данным, которые заполняются в программе Федеральной налоговой службы «Возмещение НДС».

После подачи в налоговый орган налоговой декларации по НДС и всех необходимых документов для подтверждения отгрузки за пределы Российской Федерации в рамках камеральной проверки налоговая инспекция должна затребовать дополнительные документы с целью определения:

- изготовителя товара и всей цепочки поставщиков;
- как происходила транспортировка товара от завода-изготовителя до конечного покупателя;
- где хранился товаров на всех этапах его перевалки.

Кроме того, проводится ряд контрольных мероприятий с целью определения обоснованности применения нулевой ставки НДС, а именно:

- запросы в банки по всем открытым счетам;
- встречные проверки контрагентов;
- вызов сотрудников в налоговый орган;



– проведение осмотров территории (офиса, складских помещений, строительных площадок и т. д.);

– проведение почерковедческих экспертиз и др.

Чем больше сумма, заявленная к возмещению, и чем выше рискованные показатели у проверяемой организации и его контрагентов, тем больше контрольных мероприятий должно быть проведено.

В этих условиях велика вероятность выявления налоговыми инспекторами нарушений, допущенных налогоплательщиком, и вынесения решения о привлечении его к ответственности. Поэтому субъекту ВЭД целесообразно предварительно провести внутренний или внешний аудит, используя все документы, которые могут быть истребованы налоговым органом в рамках камеральной проверки. Тем более что у экономического субъекта достаточно времени на самопроверку, так как документы, подтверждающие обоснованность применения нулевой ставки НДС, должны быть представлены не позднее 180 календарных дней, начиная с даты помещения товаров под соответствующую таможенную процедуру вывоза.

Если внутренний или внешний аудитор высказывает мнение о сложностях со сбором дополнительных документов или о высоких

рисковых показателях, налогоплательщику следует воспользоваться тем, что уплата экспортного НДС по ставке 0 % – не обязанность, а право продавца, от которого по заявлению он может отказаться в пользу базовой ставки и не «подставляться» под налоговую проверку.

Однако и экономические субъекты – участники ВЭД, и работники налоговых органов, осуществляющие камеральные проверки, должны учитывать то, что в соответствии с Письмом Минфина РФ от 9 января 2019 г. № 03-07-13/1/24 при экспорте в страны ЕАЭС отказаться от нулевой ставки НДС нельзя, так как между странами-участницами нет таможенных границ.

Основная цель аудита НДС при ввозе товаров на территорию Российской Федерации заключается в подтверждении правильности определения налоговой базы, основную долю в которой занимает таможенная стоимость ввезенных товаров, причем как отдельное слагаемое, так и в качестве налоговой базы для исчисления по адвалорным ставкам подлежащих уплате таможенных пошлин и акцизов (по подакцизным товарам) (табл. 1).

Поэтому вполне объясним повышенный интерес ученых и практиков, направленный на поиск способов совершенствования контроля таможенной стоимости, правильность и полнота установления размера которой во

Т а б л и ц а 1

*Порядок определения налоговой базы по НДС в условиях ВЭД*

Объект налогообложения	Налоговая база и порядок ее определения
Ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией	Налоговая база определяется отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки как сумма: 1) таможенной стоимости этих товаров; 2) подлежащей уплате таможенной пошлины; 3) подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам)
Ввоз на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, продуктов переработки товаров, ранее вывезенных с нее для переработки вне таможенной территории в соответствии с таможенной процедурой переработки вне таможенной территории	Налоговая база определяется как стоимость такой переработки отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки
Ввоз российских товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, на остальную часть территории Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, либо при передаче их на территории особой экономической зоны лицам, не являющимся резидентами такой зоны	Налоговая база определяется отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки как сумма: 1) таможенной стоимости этих товаров; 2) подлежащей уплате таможенной пошлины; 3) подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам)

многим предопределяет степень наполнения государственного бюджета.

Особое внимание методам оценки, декларированию и контролю таможенной стоимости уделяет Г. Г. Мокров (2022). Е. В. Стельмах (2016, 2020, 2021) представил полный цикл контроля таможенной стоимости, выделив проблемы и методы его совершенствования в системе единого таможенного контроля. С. А. Агагомедова (2018) подчеркивает, что административно-процедурная форма осуществления контроля таможенной стоимости является приоритетной и наиболее востребованной административной практикой таможенной службы как органов исполнительной власти. С ней солидарны С. А. Вериго и др. (2019), считающие, что «повышение качества реализации таможенного администрирования таможенной оценки перемещаемых товаров дает возможность государству решать задачу увеличения объема поступлений денежных средств в государственный бюджет страны без непосредственного повышения величины ставок таможенных пошлин и преобразования действующего таможенного тарифа».

На проблемах, возникающих в ходе осуществления контроля таможенной стоимости товаров из-за несовершенства нормативно-правовой базы, акцентировала внимание А. В. Агапова (2019, 2022). В частности, выявлены проблемы установления сроков проведения проверки таможенных документов и сведений; отсутствие законодательно закрепленных критериев полноты и достоверности сведений, заявленных в целях определения таможенной стоимости; проблемы в сроках получения международных запросов; проблема отсутствия достаточно полной ценовой информации, необходимой для применения системы управления рисками при проведении таможенного контроля таможенной стоимости товаров.

И. В. Цыкунов (2022) предлагает концепцию контроля таможенной стоимости товаров, основанную на ее экономической взаимосвязи с прибылью предприятия-импортера. Сущность этой взаимосвязи определяется тем, что одним из основных элементов как таможенной стоимости, так и формирования прибыли является стоимость ввозимого товара. Поэтому автор делает вывод о том, что важно обеспечить взаимную увязку налого-

вого и таможенного законодательств в части реализации их фискальных функций, касающихся импорта товаров, путем отмены налога на прибыль с эквивалентным переносом налоговой нагрузки на налог на добавленную стоимость.

В последнее время, несмотря на санкции, введенные коллективным Западом в отношении Российской Федерации (а может быть, и вопреки им), поток товаров, пересекающих таможенную границу нашего государства, значительно увеличился. С. В. Соленая и С. В. Вишнякова (2019) считают, что в этих условиях вместо детального контроля всех товаров, пересекающих таможенную границу, целесообразно проверять деятельность предприятия, осуществляющего экспортно-импортные операции, как субъекта, непосредственно отвечающего за предоставленную информацию о товаре. Реализуется такой подход к таможенному контролю с помощью системы управления рисками (СУР), применение которой позволяет сосредоточить внимание таможенных органов на тех поставках, где существует наибольший риск нарушения таможенного законодательства. Это дает возможность проводить не тотальные, а «точечные» проверки, и сосредоточить внимание на товарных партиях, при декларировании которых высока вероятность предоставления недостоверных сведений в целях занижения суммы таможенных платежей. А в отношении наиболее добросовестных участников ВЭД, которые после категорирования Федеральной таможенной службы РФ определены в качестве участников внешнеэкономической деятельности низкого уровня риска, практически не применяются формы фактического таможенного контроля (таможенные досмотры). При этом повышается эффективность таможенного контроля, с одной стороны, и значительно сокращаются материальные затраты предпринимателей, с другой.

Анализ актуальной научной литературы показал, что ученые, занимающиеся исследованием таможенного контроля заявленной таможенной стоимости товаров, единодушны в том, что основными направлениями его совершенствования является решение проблем нормативно-правового характера, а также смещение акцента таможенного контроля непосредственно на участника ВЭД как на объект анализа возможных рисков.

Несмотря на ужесточение контроля таможенной стоимости со стороны таможенных органов, не умаляется значение ее аудита на уровне налоговой службы и экономического субъекта – участника ВЭД. Их совместные усилия необходимы для создания более объективной и динамичной системы управления рисками, поскольку знания и практический опыт налоговых инспекторов и аудиторов позволят более четко определиться с индикаторами, профилями и областями риска, составляющими методическую основу СУР.

Особенно наглядно необходимость реализации трехуровневой системы налогового аудита проявляется в отношении одного из сложнейших объектов контроля таможенных платежей – подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

Возникновение налоговой обязанности по акцизам, а также порядок их уплаты определяется таможенной процедурой, в которую помещаются товары (табл. 2). Для подтверждения соответствующей процедуры необходимо представить документы, приведенные в табл. 3, в налоговую инспекцию для проведения камеральной проверки. Она осуществляется с учетом особенностей освобождения от налогообложения акцизами при перемещении подакцизных товаров через таможенную границу Российской Федерации (табл. 4).

Субъекту ВЭД так же, как и в отношении НДС, целесообразно предварительно провести внутренний или внешний аудит, используя все документы, которые могут быть истребованы налоговым органом в рамках камеральной проверки. Только при этом следует учесть, что у налогоплательщика остается право не представлять в налоговый орган банковскую гарантию, оформление которой может быть связано с дополнительными расходами или трудностями, и заплатить акциз в бюджет, а после подтверждения факта реального экспорта возратить из бюджета ранее уплаченную сумму.

### **Заключение**

В процессе изучения нормативно-правовой базы, актуальной научной экономической литературы выявлено, что в них налоговый аудит характеризуется как отдельный вид независимой проверки, т. е. представлен только с позиции плательщика налогов. По нашему

мнению, к определению налогового аудита следует применить системный подход, базирующийся на том, что субъектами налоговых правоотношений являются не только лица, обязанные производить уплату налогов, сборов, страховых взносов, но и государство, представляемое специально уполномоченными органами и людьми, занимающими определенные должности. Исходя из этого, налоговым аудитом целесообразно признать осуществляемую субъектами налоговых правоотношений комплексную проверку достоверности, полноты и своевременности исчисления, объявления и уплаты налогов и сборов с целью повышения эффективности их администрирования.

Значимость системного подхода к определению налогового аудита особенно ярко проявляется в отношении таможенных платежей, налоговый аудит которых представляет собой трехуровневую систему:

- 1) аудит, проводимый таможенными органами;
- 2) аудит, проводимый налоговыми органами;
- 3) аудит, проводимый организацией.

Учитывая авторское определение понятия налогового аудита, разработан научно-методический подход к комплексной проверке наиболее сложных составляющих таможенных платежей – налога на добавленную стоимость и акцизов (по подакцизным товарам). Преимуществом предложенного подхода является возможность интеграции в единый процесс контрольных мероприятий, осуществляемых на трех уровнях, что значительно повысит эффективность проверок, обеспечивая минимальный уровень аудиторского риска.

В условиях цифровизации экономики совместные усилия таможенных и налоговых инспекторов, внутренних и внешних аудиторов необходимы для создания более объективной и динамичной системы управления рисками, поскольку их знания и практический опыт позволят более четко определиться с индикаторами, профилями и областями риска, составляющими методическую основу этой системы.

### **Конфликт интересов**

Авторы декларируют отсутствие явных и потенциальных конфликтов интересов, связанных с публикацией настоящей статьи.

Т а б л и ц а 2

Особенности налогообложения акцизами при перемещении подакцизных товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза

При ввозе подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в зависимости от избранной таможенной процедуры		При вывозе подакцизных товаров с территории Российской Федерации в зависимости от избранной таможенной процедуры			
Акциз уплачивается в полном объеме (пп. 1 п. 1)	Уплачиваются суммы акциза, от уплаты которых налогоплательщик был освобожден либо которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров (пп. 2 п. 1)	Акциз не уплачивается	Акциз не уплачивается при условии, что продукты переработки будут вывезены в определенный срок (пп. 4 п. 1)	Полное или частичное освобождение от уплаты акциза (пп. 5 п. 1)	Акциз не уплачивается или уплаченные суммы акциза возвращаются (засчитываются) налоговыми органами РФ (пп. 1 п. 2)
		Акциз не уплачивается	Акциз не уплачивается (пп. 3 п. 1)	Акциз не уплачивается или уплаченные суммы акциза возвращаются (засчитываются) налоговыми органами РФ (пп. 2 п. 2)	Акциз не уплачивается (пп. 2.1 п. 2)
		Суммы акциза возвращаются	Суммы акциза возвращаются	Суммы акциза возвращаются	Суммы акциза возвращаются
		Не производятся отчисления от уплаты акциза и (или) возврата сумм акциза (пп. 3 п. 2)	Не производятся отчисления от уплаты акциза и (или) возврата сумм акциза (пп. 3 п. 2)	Не производятся отчисления от уплаты акциза и (или) возврата сумм акциза (пп. 3 п. 2)	Не производятся отчисления от уплаты акциза и (или) возврата сумм акциза (пп. 3 п. 2)
Таможенные процедуры					
Выпуск для внутреннего потребления, переработка для внутреннего потребления, свободная таможенная зона	Реимпорт	Таможенный транзит, таможенный склад, реэкспорт, беспошлинная торговля, уничтожение, отказ в пользу государства, свободная таможенная зона, свободный склад, специальная таможенная процедура	Переработка на таможенной территории	Временный ввоз (допуск)	Экспорт, таможенный склад, свободная таможенная зона
					Специальная таможенная процедура
					Реэкспорт
					Временный вывоз

Источники: ст. 185 НК РФ.



Т а б л и ц а 3  
Документы, представляемые в налоговый орган для камеральной проверки с целью подтверждения таможенных процедур

Виды таможенных процедур	Документы, представляемые в налоговый орган	Срок представления документов	Примечания
1	2	3	4
Экспорт	<p>1) Контракт (копия контракта) налогоплательщика с контрагентом на поставку подакцизных товаров; договор комиссии, договор поручения либо агентский договор (копии указанных договоров) и контракт (копия контракта) лица, осуществляющего поставку подакцизных товаров на экспорт по поручению налогоплательщика, с контрагентом; договор между собственником подакцизного товара, произведенного из давальческого сырья, и налогоплательщиком о производстве подакцизного товара и контракт (копию контракта) между собственником давальческого сырья и контрагентом;</p> <p>2) таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товара в таможенной процедуре экспорта, и российского таможенного органа места убытия, через который товар был вывезен с таможенной территории Евразийского экономического союза.</p> <p>При вывозе подакцизных товаров в таможенной процедуре экспорта через границу Российской Федерации с государством - членом Евразийского экономического союза, на которой таможенное оформление отменено, в третьей стране представляется таможенная декларация с отметками российского таможенного органа, производившего таможенное оформление указанного вывоза подакцизных товаров</p>	<p>Указанные документы представляются в налоговый орган в течение шести месяцев с даты представления в налоговый орган налоговой декларации по акцизам за налоговый период, на который приходится дата совершения освобождаемых от налогообложения операций</p>	<p>При непредставлении или представлении в неполном объеме в налоговый орган указанных документов акциз по указанным подакцизным товарам уплачивается в порядке, установленном в отношении операций с подакцизными товарами на территории Российской Федерации.</p> <p>Если в последствии налогоплательщик представит в налоговые органы документы (их копии), обосновывающие освобождение от налогообложения операций по реализации подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта, уплаченные суммы акциза подлежат возмещению налогоплательщику.</p>
Реэкспорт	<p>1) Контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку подакцизных товаров за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза или контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом, в соответствии с которым осуществляется передача подакцизных товаров, вывезенных в таможенной процедуре реэкспорта, полученных (образовавшихся) в результате операций по переработке товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки на таможенной территории или изготовленных (полученных) из товаров, помещенных под таможенные процедуры свободной таможенной зоны, свободного склада;</p>		<p>При обнаружении несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, имеющимся у налогового органа, он вправе истребовать копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза. При этом налогоплательщик</p>

Продолжение табл. 3

1	2	3	4
<p>2) таможенные декларации (их копии), свидетельствующие о помещении под таможенную процедуру реэкспорта товаров, которые изготовлены (получены) из товаров, помещенных под таможенные процедуры свободной таможенной зоны, свободного склада, или которые являются продуктами переработки, отходами и (или) остатками, полученными (образовавшимися) в результате операций по переработке товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки на таможенной территории</p>	<p>В налоговые органы представляются документы, предусмотренные Договором о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г., с учетом следующих особенностей. Транспортные (товаросопроводительные) и (или) иные документы, подтверждающие перемещение товаров с территории Российской Федерации на территорию государства – члена Евразийского экономического союза, могут не представляться одновременно с налоговой декларацией в случае представления налогоплательщиком в налоговый орган перечня заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов в электронной форме. Налоговый орган, проводящий камеральную налоговую проверку (налоговый мониторинг), вправе выборочно истребовать у налогоплательщика транспортные (товаросопроводительные) и (или) иные документы, подтверждающие перемещение товаров с территории Российской Федерации на территорию государства – члена Евразийского экономического союза, сведения из которых включены в заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, реквизиты которого указаны в представленном в электронной форме перечне заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов</p>	<p>Истребуемые документы (их копии) представляются налогоплательщиком в течение 30 календарных дней с даты получения соответствующего требования налогового органа</p>	<p>представляет любой из перечисленных документов в течение 30 календарных дней с даты получения соответствующего требования налогового органа с учетом следующих особенностей</p> <p>В случае, если по требованию налогового органа налогоплательщиком не представлены транспортные (товаросопроводительные) и (или) иные документы, подтверждающие перемещение товаров с территории РФ на территорию государства – члена Евразийского экономического союза, сведения из которых включены в заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, реквизиты которого указаны в представленном в электронной форме перечне заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, обоснованность применения освобождения от уплаты акциза в соответствующей части считается неподтвержденной</p>
<p>Вывоз акцизных товаров с территории Российской Федерации на территорию государства – членов Евразийского экономического союза</p>	<p>Копии истребуемых таможенных деклараций, сведения из которых включены в представленный в электронной форме в налоговый орган реестр, могут представляться в налоговые органы без соответствующих отметок российских таможенных органов места убытия. В случае, если вывоз товаров в таможенной процедуре экспорта (реэкспорта) за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза по документам, представленным налогоплательщиком, не подтверждается сведениями, полученными от федерального органа</p>	<p>Налогоплательщик вправе в течение 15 календарных дней со дня получения сообщения налогового органа представить</p>	<p>Если вывоз товаров в таможенной процедуре экспорта (реэкспорта) за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза не подтверждается сведениями (информацией), полученными от федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по</p>
<p>Реализация товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта (реэкспорта) за пределы</p>	<p>подтверждается сведениями, полученными от федерального органа</p>	<p>представить</p>	<p>представляет любой из перечисленных документов в течение 30 календарных дней с даты получения соответствующего требования налогового органа с учетом следующих особенностей</p>

Окончание табл. 3

1	2	3	4
<p>таможенной территории Евразийского экономического союза</p>	<p>исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области таможенного дела, об этом сообщается налогоплательщику</p>	<p>необходимые пояснения и любые имеющиеся у налогоплательщика документы, подтверждающие вывоз указанного товара</p>	<p>контролю и надзору в области таможенного дела, по запросу федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, обоснованность освобождения от уплаты акциза в соответствии с частью считается неподтвержденной</p>
<p>Свободная таможенная зона</p>	<p>1) Контракт (копия контракта), заключенный с резидентом особой экономической зоны;                  2) копия свидетельства о регистрации лица в качестве резидента особой экономической зоны, выданная федеральным органом исполнительной власти;                  3) таможенная декларация (ее копия) с отметками таможенного органа о выпуске товаров в соответствии с таможенной процедурой свободной таможенной зоны или при ввозе в порттовую особую экономическую зону российских товаров, помещенных за пределами порттовой особой экономической зоны под таможенную процедуру экспорта, таможенная декларация (ее копия) с отметками таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в соответствии с таможенной процедурой экспорта, и таможенного органа, который уполномочен на совершение таможенных процедур и таможенных операций при таможенном оформлении товаров в соответствии с таможенной процедурой свободной таможенной зоны и в регионе деятельности которого расположена порттовая особая экономическая зона;                  4) документы, подтверждающие передачу товаров резиденту порттовой особой экономической зоны</p>	<p>Указанные документы представляются в налоговые органы в течение 180 дней со дня ввоза товаров в порттовую особую экономическую зону</p>	

Источники: ст. 198 НК РФ.

Т а б л и ц а 4  
 Особенности освобождения от налогообложения акциями при реализации подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации

Операции, освобождаемые от налогообложения акциями	
<p>Реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта, за пределы территории РФ с учетом потерь в пределах норм естественной убыли или ввоз подакцизных товаров в торговую особую экономическую зону с остальной части территории РФ, а также передача подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, собственнику или по его указанию другим лицам в случае реализации указанных товаров за пределы территории РФ в соответствии с учетом потерь (в пределах норм естественной убыли) (пп. 4 п. 1 ст. 183)</p>	<p>Реализация (передача) подакцизных товаров, вывезенных в таможенной процедуре реэкспорта, полученных (образовавшихся) в результате операций по переработке товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки на таможенной территории, а также передача собственнику или по его указанию другим лицам подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья (материалов), ранее помещенного под таможенную процедуру переработки на таможенной территории, в случае реализации указанных товаров за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой реэкспорта (пп. 4.1 п. 1 ст. 183)</p>
<p>Условия освобождения</p>	<p>Проверка налоговым органом соблюдения условий освобождения от налогообложения акциями</p>
<p>1. Предоставление налогоплательщиком банковской гарантии в налоговый орган</p>	<p>Прежде всего проверяется, включен ли банк, выдавший банковскую гарантию, в перечень банков, отвечающих установленным требованиям для принятия банковских гарантий в целях налогообложения, который размещен на официальном сайте Министерства финансов Российской Федерации в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет». Нужно убедиться в том, что не позднее дня, следующего за днем выдачи гарантии, банк уведомил об этом налоговый орган по месту учета налогоплательщика.</p> <p>Далее проверяется соответствие банковской гарантии следующим требованиям:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– банковская гарантия должна предусматривать обязанность банка уплатить акциз в случае непредставления налогоплательщиком документов в установленные сроки и уплаты налогоплательщиком соответствующей суммы акциза;</li> <li>– сумма, на которую выдана банковская гарантия, должна обеспечить исполнение обязательства по уплате в бюджет в полном объеме исчисленной суммы акциза по реализованным подакцизным товарам, вывезенным за пределы территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой экспорта или ввозимым в торговую особую экономическую зону в соответствии с таможенной процедурой свободной таможенной зоны;</li> <li>– срок действия банковской гарантии, предоставляемой в целях освобождения от уплаты акциза при совершении экспорта, должен составлять не менее 10 месяцев со дня истечения установленного срока исполнения налогового обязательства по уплате акциза, обеспеченной банковской гарантией;</li> <li>– банковская гарантия должна быть представлена в налоговый орган не позднее 25-го числа месяца, в котором у налогоплательщика возникает обязанность представления в налоговый орган налоговой декларации по акцизам за налоговый период, на который приходится дата совершения указанного действия. Банковская гарантия, представленная налогоплательщиком в налоговый орган позднее указанного срока, не принимается налоговым органом.</li> </ul> <p>В случае уплаты или неполной уплаты налога в установленный срок налогоплательщиком, исполнение обязанности которого по уплате налога обеспечено банковской гарантией, налоговый орган в течение пяти дней со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога должен направить гаранту требование об уплате денежной суммы по банковской гарантии</p>



О к о н ч а н и е т а б л . 4

<p>2. Право без представления банковской гарантии</p>	<p>Налоговый инспектор должен убедиться в том, что право на освобождение от уплаты акциза без представления банковской гарантии будет реализовано налогоплательщиком-организацией, у которой совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная за три календарных года, предшествующих налоговому периоду, на который приходится дата совершения освобождаемых от налогообложения операций, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через границу РФ и в качестве налогового агента, составляет не менее 2 млрд руб., если со дня создания соответствующей организации до дня подачи налоговой декларации по акцизам прошло не менее трех лет</p>
<p>3. Право без представления банковской гарантии</p>	<p>Налоговый инспектор должен убедиться в том, что право на освобождение от уплаты акциза без представления банковской гарантии будет реализовано налогоплательщиком, в отношении которого проводится налоговый мониторинг, на дату представления налоговой декларации или уточненной налоговой декларации за налоговый период года, за который проводится или проведен налоговый мониторинг</p>
<p>4. Обязанность по уплате акциза обеспечена поручительством</p>	<p>Прежде всего проверяется соответствие поручителя следующим требованиям:          – это должна быть российская организация;          – совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная поручителем в течение трех календарных лет, предшествующих году, в котором представлено заявление о заключении договора поручительства, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через границу Российской Федерации и в качестве налогового агента, составляет не менее 2 млрд руб. ;          – сумма обязательств поручителя по действующим договорам поручительства (включая договор поручительства в отношении налогоплательщика) на дату представления заявления о заключении договора поручительства не превышает 50 % стоимости чистых активов поручителя, определенной по состоянию на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представлено заявление о заключении договора поручительства;          – поручитель на дату представления заявления о заключении договора поручительства не находится в процессе реорганизации или ликвидации;          – в отношении поручителя на дату представления заявления о заключении договора поручительства не возбуждено производство по делу о несостоятельности (банкротстве) в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве);          – поручитель на дату представления заявления о заключении договора поручительства не имеет задолженности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов.          Далее проверяется соответствие договора поручительства следующим требованиям:          – договор поручительства должен предусматривать обязанность поручителя уплатить акциз в случае непредставления налогоплательщиком в налоговый орган необходимых документов в установленные сроки и неуплаты налогоплательщиком соответствующей суммы акциза;          – сумма, на которую заключен договор поручительства, должна обеспечивать исполнение обязательства по уплате в бюджет в полном объеме исчисленной суммы акциза;          – срок действия договора поручительства, предоставляемого в целях освобождения от уплаты акциза, должен составлять не менее 10 месяцев со дня истечения установленного срока исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате акциза, обеспеченной поручительством, и должен быть не более одного года со дня заключения договора поручительства</p>

И с т о ч н и к : составлено авторами на основании ст. 183 и 184 НК РФ.

### Список литературы

1. Агамагомедова, С. А. (2018). Административные процедуры контроля таможенной стоимости: проблемы правового регулирования. *Хозяйство и право*, (11), 109–116. [Agamagomedova, S. A. (2018). Administrative procedures for customs value control: problems of legal regulation. *Economy and law*, (11), 109–116. (In Russian).]
2. Агамагомедова, С. А. (2023). *Контрольно-надзорная деятельность таможенных органов в условиях цифровизации и интеграции экономики*. Москва: ИНФРА-М. [Agamagomedova, S. A. (2023). *Control and supervisory activities of customs authorities in the context of digitalization and integration of the economy*. Moscow, INFRA-M. (In Russian).] DOI: <https://doi.org/10.12737/1907066>
3. Агапова, А. В. (2022). Проблемы проведения контроля таможенной стоимости после выпуска товаров. *Управленческий учет*, (4–2), 460–465. [Agarova, A. V. (2022). Problems of customs value control after goods release. *Management accounting*, (4–2), 460–465. (In Russian).]
4. Агапова, А. В. (2019). Проблемы таможенных органов, возникающие при проведении контроля таможенной стоимости товаров. *Экономика. Право. Инновации*, (3), 30–35. [Agarova, A. V. (2019). The problems of the custom authorities occurring at the control of customs value of goods. *Economics. Law. Innovations*, (3), 30–35. (In Russian).]
5. Боброва, В. В., Рожкова, Ю. В., Баженова, Т. Л., Ильсаев, З. А., & Байкасенова, В. Г. (2020). *Совершенствование таможенного администрирования*. Москва: Креативная экономика. [Bobrova, V. V., Rozhkova Yu. V., Bazhenova T. L., Ilsaev, Z. A., & Baykasenova, V. G. (2020). *Improving customs administration*. Moscow: Creative Economy. (In Russian).]
6. Вериги, С. А., Кудряшов, А. Б., & Семина, Т. Н. (2019). Проблемы определения и контроля таможенной стоимости в условиях функционирования евразийского экономического союза. *Экономика: вчера, сегодня, завтра*, 9(3–1), 295–303. [Verigo, S. A., Kudryashov, A. B., & Semina, T. N. (2019). Problems of determining and controlling customs value in the conditions of functioning of the Eurasian Economic Union. *Economics: yesterday, today, tomorrow*, 9(3–1), 295–303 (In Russian).]
7. Козырин, А. Н. (2021). От электронной таможни к таможне цифровой: развитие таможенно-правового регулирования в Российской Федерации. *Закон*, (2), 118–130. [Kozyrin, A. N. (2021). From electronic customs to digital customs: the development of customs and legal regulation in the Russian Federation. *Law*, (2), 118–130. (In Russian).]
8. Козырин, А. Н., & Ялбулганова, А. А. (2021). Налоговое законодательство государств ЕАЭС и цифровизация налогового администрирования. *Закон*, (4), 60–66. [Kozyrin, A. N., & Yalbulganova, A. A. (2021). Tax legislation of the EAEU states and digitalization of tax administration. *Law*, (4), 60–66. (In Russian).]
9. Марченкова, И. Н., & Удовикова, А. А. (2023). Специфика налогового аудита в условиях современного экономического развития. *Аудит*, (1), 13–18. [Marchenkova, I. N., & Udovikova, A. A. (2023). Specifics of tax audit in the conditions of modern economic development. *Audit*, (1), 13–18. (In Russian).]
10. Мокров, Г. Г. (2022). *Евразийский экономический союз: оценка таможенной стоимости*. Москва: Проспект. [Mokrov, G. G. (2022). *Eurasian Economic Union: assessment of customs value*. Moscow: Prospect. (In Russian).]
11. Сладкова, А. А. (2021а). Использование международных правовых актов в процессе заключения и исполнения внешнеторгового контракта. *Международная торговля и торговая политика*, 7(2), 149–159. [Sladkova, A. A. (2021a). Basic terms of delivery as a decisive factor affecting the validity of a foreign trade contract and the correctness of the calculation of the customs value of goods. *Mezhdunarodnaâ torgovlá i torgovaa politika*, 7(2), 149–159. (In Russian).] <https://doi.org/10.21686/2410-7395-2021-2-149-159>.
12. Сладкова, А. А. (2021b). Роль классификационного кода ТН ВЭД ЕАЭС при исчислении таможенных платежей. *Ученые записки Санкт-Петербургского имени В. Б. Бобкова филиала Российской таможенной академии*, (3), 51–55. [Sladkova, A. A. (2021b). The role of the classification code in solving the issue of calculating customs duties. *Scientific letters of Russian customs academy St.-Petersburg branch named after Vladimir Bobkov*, (3), 51–55. (In Russian).]
13. Соленая, С. В., & Вишнякова, С. В. (2019). Проблемы повышения эффективности контроля таможенной стоимости ввозимых товаров в Российской Федерации. *Финансовые исследования*, (4), 160–167. [Solénaya, S.V., & Vishnyakova, S.V. (2019). Problems of increasing the efficiency of control of the customs value of imported goods in the Russian Federation. *Financial research*, (4), 160–167. (In Russian).]
14. Стельмах, Е. В. (2021). Актуальные вопросы взимания таможенных платежей в условиях функционирования ЕАЭС. *Финансовый бизнес*, (4), 97–100. [Stelmakh, E. V. (2021). Current issues of collecting customs payments in the context of the functioning of the EAEU. *Financial Business*, (4), 97–100. (In Russian).]
15. Стельмах, Е. В., & Соловченков, С. А. (2016). Проблемы и основные направления совершенствования применения технических средств таможенного контроля. *Успехи современной науки и образования*, 2(8), 121–122. [Stelmakh, E. V., & Solovchenkov, S. A. (2016). Problems and main directions of improving the use of technical means of customs control. *Uspekhi sovremennoy nauki i obrazovaniya*, 2(8), 121–122. (In Russian).]

16. Стельмах, Е. В. (2020). *Контроль таможенной стоимости*. Ульяновск: Зебра. [Stelmakh, E. V. (2020). *Control of customs value*. Ulyanovsk: Zebra. (In Russian).]

17. Удовикова, А. А., & Марченкова, И. Н. (2023). Методическое обеспечение налогового аудита как самостоятельного направления аудиторской деятельности. *Аудит*, (2), 16–21. [Udovikova, A. A., & Marchenkova, I. N. (2023). Methodological support of tax audit as an independent direction of audit activity. *Audit*, (2), 16–21. (In Russian).]

18. Цыкунов, И. В. (2022). Современная концепция контроля таможенной стоимости товаров. *Экономический бюллетень Научно-исследовательского экономического института Министерства эконо-*

*мики Республики Беларусь*, (5), 34–40. [Tsykunov, I. V. (2022). The modern concept of the goods customs value control. *Economic Bulletin of the Scientific Research Institute of Economics of the Ministry of Economy of the Republic of Belarus*, (5), 34–40. (In Russian).]

19. Чхутиашвили, Л. В. (2021). Налоговый аудит как востребованное направление добровольного аудита. *Аудит*, (9), 13–15. [Chkhutiashvili, L. V. (2021). Tax as a popular area of voluntary audit. *Audit*, (9), 13–15. (In Russian).]

20. Kozyrin, A. N. (2020). E-Customs and Customs Regulation in the Russian Federation. *Legal Issues in the Digital Age*, (2), 144–162. <https://doi.org/10.17323/2713-2749.2020.2.144.162>.

**Сердюк Вера Николаевна**, д-р экон. наук, профессор, Донецкий государственный университет, Донецк, Российская Федерация

E-mail: vera290256@mail.ru

ORCID ID: 0009-0008-0351-2550

**Головинов Олег Николаевич**, д-р экон. наук, профессор, Донецкий государственный университет, Донецк, Российская Федерация

E-mail: ooolovininov@mail.ru

ORCID ID: 0000-0002-4522-1443

**Пономаренко Наталья Шахрияровна**, д-р экон. наук, доцент, Донецкий государственный университет, Донецк, Российская Федерация

E-mail: n.ponomarenko369@mail.ru

ORCID ID: 0000-0002-8511-5450

*Поступила в редакцию 09.01.2024*

*Подписана в печать 26.02.2024*



## Accounting, Audit, Economic Statistics

Original article

UDC 338

DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2024.2/11828>

JEL: A11; H30; M41

## Tax audits of customs payments

V. N. Serdyuk<sup>1</sup>, O. N. Golovinov<sup>2✉</sup>, N. Sh. Ponomarenko<sup>3</sup>

<sup>1,2,3</sup> Donetsk State University, 24 Universitetskaya str.,  
283001, Donetsk, Russian Federation

**Subject.** The article examines issues related to the organisation of audits and audit methods used to validate that all customs payments were duly calculated, recorded, and paid. Currently, these control measures are carried out separately by customs authorities, tax inspectors, and external or internal auditors. Such an approach reduces the effectiveness of audits and does not provide for the minimum level of audit risk. Therefore, this article substantiates a systematic approach to tax audits with regard to customs payments from the perspective of all stakeholders in tax relations.

**Objectives.** To provide recommendations related to the organisation of tax audits and methodology of tax audits related to customs payments in the context of the modern digital economy and risk-based audits.

**Research methods.** To achieve the goals, the scientific methods of analysis, synthesis, classification, and systematic approach were used. The research was based on the study of the current regulatory framework, relevant economic research papers and journals, and factual materials.

**Results.** The authors of the article carried out an overview of the definition of “tax audits” and proposed their own definition in the context of audits of customs tax payments. The characteristics of various levels of tax audits with regard to customs payments were systematised to validate that all customs payments were duly calculated, recorded, and paid.

**Conclusions.** It was concluded that currently there is no systematic approach among scientists to the definition of “tax audits”, as well as to its organisation and methods. The obtained results can be used for further development of ideas about tax audits with regard to customs payments which, in their turn, can contribute to making informed and effective decisions in the area of administration of taxes and levies.


**Key words:** inspection, value added tax, excise taxes, customs procedures, customs value.

**For citation:** Serdyuk, V. N., Golovinov, O. N., & Ponomarenko, N. Sh. (2024). Tax audits of customs payments. *Proceedings of Voronezh State University. Series: Economics and Management*, (2), 13–29. DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2024.2/11828>

### Conflict of Interest

The authors declare the absence of obvious and potential conflicts of interest related to the publication of this article.

---

 This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License



**Vera N. Serdyuk**, Dr. Sci. (Econ.), Full Prof.,  
Donetsk State University, Donetsk, Russian  
Federation

E-mail: vera290256@mail.ru

ORCID ID: 0009-0008-0351-2550

**Oleg N. Golovinov**, Dr. Sci. (Econ.), Full  
Prof., Donetsk State University, Donetsk, Russian  
Federation

E-mail: ooogolovinov@mail.ru

ORCID ID: 0000-0002-4522-1443

**Natalya Sh. Ponomarenko**, Dr. Sci. (Econ.),  
Assoc. Prof., Donetsk State University, Donetsk,  
Russian Federation

E-mail: n.ponomarenko369@mail.ru

ORCID ID: 0000-0002-8511-5450

*Received 09.01.2024*

*Accepted 26.02.2024*