

*На правах рукописи*

**Изотов Антон Владимирович**

**НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ:  
СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ**

Специальность 12.00.04 – финансовое право;  
налоговое право; бюджетное право

Автореферат диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

Москва – 2021

Работа выполнена на кафедре конституционного, административного и финансового права в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Орловский государственный университет имени И.С. Тургенева»

Научный руководитель

**Гусева Татьяна Алексеевна**  
доктор юридических наук, доцент

Официальные оппоненты:

**Цареградская Юлия Константиновна**  
доктор юридических наук, доцент,  
профессор кафедры гражданского и арбитражного процесса ФГАОУ ВО «Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации»

**Лютова Ольга Игоревна**

кандидат юридических наук, ведущий научный сотрудник Института государственного и муниципального управления НИУ «Высшая школа экономики»

Ведущая организация:

**Федеральное государственное автономное учреждение высшего образования «Сибирский федеральный университет» (СФУ)**

Защита состоится 12 октября 2021 года в 16.00 часов на заседании диссертационного совета Д 170.003.03, созданного на базе Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия», по адресу: 117418, г. Москва, ул. Новочеремушкинская, д. 69, ауд. 910.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия».

Диссертация и автореферат размещены на официальном сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия» по адресу <https://rgur.ru/>.

Автореферат разослан «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2021 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета

Е.В. Мигачева

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность диссертационного исследования.** Цифровые технологии все сильнее проникают во все сферы общественных отношений. Активно развиваются облачные технологии, блокчейн, технологии дополненной реальности, интернет вещей, технологии машинного обучения и искусственного интеллекта; происходит цифровизация бизнес-процессов, социального взаимодействия и политической деятельности. Право, являясь важнейшим социальным регулятором, также подвержено влиянию соответствующего мирового процесса.

Важность развития цифрового взаимодействия общества и государства признается на высшем уровне государственного управления. Так, Указом Президента РФ от 09.05.2017 № 203 утверждена Стратегия развития информационного общества в Российской Федерации на 2017 – 2030 годы, в рамках которой формирование национальной цифровой экономики указано среди важнейших национальных интересов. При этом в Стратегии отмечен гуманистический аспект цифровой экономики, которая не должна ущемлять права и законные интересы граждан.

Особое значение цифровые технологии имеют в рамках правового и индивидуального регулирования отношений в сфере налогообложения, а также осуществления налогового администрирования, что объясняется важностью систем больших данных и поиском новых технологических решений обработки значительных объемов информации в целях эффективной реализации прав и обязанностей участников соответствующих правоотношений.

Так, цифровые технологии и информационные системы успешно применяются в рамках большинства видов налоговых правоотношений, включая правоотношения по исчислению и уплате налога, правоотношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля и иные правоотношения. В связи с развитием цифровых технологий трансформации подвергаются обязанности субъектов налоговых правоотношений по исчислению налога и представлению налоговых деклараций (расчетов); активно изменяются правоотношения по уплате (перечислению в бюджет) и взысканию налогов; существенным изменениям

подвергаются правоотношения, возникающие при осуществлении налогового контроля.

Успешно реализованные Федеральной налоговой службой проекты по развитию информационных технологий в сфере налогообложения (например, развитие систем автоматизированного контроля НДС с помощью АСК «НДС-2»; создание условий администрирования полностью цифрового специального налогового режима – налога на профессиональный доход; успешный переход субъектов предпринимательской деятельности к использованию онлайн-касс), а также последующие изменения, внесенные в законодательство о налогах и сборах, позволили создать условия для трансформации налоговых правоотношений.

Усиливающееся влияние цифровых технологий на современные налоговые правоотношения требует от научного и профессионального сообщества проведения детальных исследований и ревизии всего комплекса подвергающихся трансформации налоговых правоотношений, а также выработки наиболее эффективных моделей соответствующих правоотношений и гарантий обеспечения прав налогоплательщиков в условиях цифровой реальности.

Внедрение цифровых технологий в процесс взаимодействия государства и общества в сфере налогообложения предполагает не просто упрощение соответствующего взаимодействия, но и выработку качественно новых моделей цифрового взаимодействия на основе анализа уже существующего правового регулирования.

Совершенствование и внедрение цифровых технологий в сферу налоговых правоотношений привело к тому, что существующих гарантий обеспечения прав налогоплательщиков, установленных в национальных правовых актах («законодательстве о налогах и сборах»), иных формах налогового права, а также выработанных в ходе индивидуального регулирования отношений в сфере налогообложения, оказывается недостаточно, чтобы соответствовать современным правовым стандартам в части эффективности и оперативности восстановления нарушенных прав.

Таким образом, настоящее исследование современного состояния и перспектив развития налоговых правоотношений в условиях цифровизации является актуальным, своевременным и имеет большое теоретическое и практическое значение.

**Степень научной разработанности темы.** Налоговым правоотношениям посвящены исследования авторов советского периода Е.А. Ровинского, С.Д. Пискотина, Р.О. Халфиной, Н. И. Химичевой, С.Д. Цыпкина и иных, а также авторов современного периода К.С. Бельского, Д.В. Винницкого, А.В. Демина, М.В. Карасевой (Сенцовой), Н.А. Козлова, А.В. Красюкова, И.И. Кучерова, Н.П. Кучерявенко, О.И. Лютовой, М.Ю. Орлова, В.А. Парыгиной, С.Г. Пепеляева, А.А. Печенкиной, А.А. Тедеева, А.В. Торопова, Д.В. Тютинина, А.И. Худякова, И.А. Цинделиани, В.А. Яговкиной и иных авторов; вопросы налогового контроля и налогового администрирования исследовались в работах Ю.В. Гончарова, В.И. Гудимова, Т.А. Гусевой, П.Г. Демченко, А.Г. Иванова, Т.Ш. Камалиева, А.С. Кондукторовой, Т.Ю. Курбатова, Е.В. Мигачевой, М.В. Мишустина, А.С. Титова, Н.А. Фальшиной и иных авторов.

Тема влияния цифровых технологий на правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений, государственное управление в последние годы приобретает популярность в иностранных и отечественных научных исследованиях. Однако большинство данных исследований сводится к определению и описанию успешных технологических решений, используемых в правовом и индивидуальном регулировании, государственном управлении.

Несмотря на отсутствие комплексных исследований трансформации налоговых правоотношений под влиянием цифровизации на монографическом уровне, отдельным вопросам влияния цифровизации на право и правоотношения в аспекте роботизации посвящено комплексное исследование коллектива авторов, включая Н.В. Антонову, С.Б. Бальхаеву, Ж.А. Гаунову, С.Б. Нанба, Ю.А. Тихомирова и иных авторов; проблемам финансового права в условиях цифровой экономики – исследование коллектива авторов, включая К.Т. Анисину, Б.Г. Бадмаева, И.В. Бит-Шабо, И.А. Цинделиани и иных авторов; проблеме цифровизации

уголовной юрисдикционной деятельности – исследование Н.А. Головановой, А.А. Гравиной, О.А. Зайцева; регулированию экономических отношений в эпоху цифровой экономики – монографическое исследование коллектива авторов, включая А.В. Белицкую, В.А. Вайпана, М.А. Егорову и иных авторов.

Исследования по проблематике цифровой экономики и влияния цифровых технологий на правовые явления представлены в научных статьях К.Т. Анисиной, Е.Г. Беликова, И.В. Бит-Шабо, В.А. Вайпана, Г.А. Василевича, Н.Г. Жаворонковой, Д.В. Зорькина, С.М. Зубарева, Р.Ш. Касимова, А.В. Красюкова, А.А. Копиной, В.А. Лаптева, О.И. Лютовой, В.И. Овчинникова, М.Б. Разгильдяевой, С.А. Ратовской, О.А. Рузаковой, А.А. Саурина, О.В. Танимова, С.С. Тропской, И.А. Цинделиани и иных авторов.

Однако в научной литературе не разработано единого подхода к оценке влияния цифровизации на налоговые правоотношения. В теории налогового права (финансового права) не выработаны единые подходы к оценке правовых последствий и содержания трансформации налоговых правоотношений в условиях развития цифровых технологий.

**Объект** диссертационного исследования представляет собой совокупность правоотношений в сфере налогообложения, возникающих и развивающихся в условиях цифровизации.

**Предметом** настоящего исследования являются принципы и нормы российского налогового права в рамках единой системы форм международного и российского права, реализующиеся в Российской Федерации и определяющие особенности применения цифровых технологий в рамках налоговых правоотношений; материалы правоприменительной, в том числе судебной, практики, а также научные труды, в которых исследуются вопросы применения цифровых технологий в налоговых правоотношениях и налоговом администрировании.

**Цель** настоящего исследования заключается в установлении специфики современного состояния налоговых правоотношений в условиях процессов цифровизации, а также определении особенностей и перспектив развития соответствующих правоотношений.

**Задачи**, решение которых позволит достичь поставленной цели исследования:

- установить признаки, направления, предпосылки, существующие теоретические подходы к цифровизации налоговых правоотношений;
- сформулировать определение цифровизации налоговых правоотношений;
- выявить особенности налоговых правоотношений, а также процессов их реализации в условиях цифровой трансформации;
- установить специфику развития налогового администрирования в контексте цифровой трансформации налоговых правоотношений;
- выявить основные модели цифровой трансформации налоговых правоотношений, связанных с исчислением налога;
- определить особенности развития правоотношений по уплате и взысканию налогов под влиянием цифровых технологий и перспективы перехода к пассивной модели исполнения обязанности по уплате налога;
- установить характер и направления воздействия цифровых технологий на развитие налогового контроля и соответствующих правоотношений;
- выявить основные направления обеспечения прав налогоплательщиков в условиях цифровизации налоговых правоотношений.

**Методологическая основа исследования** представлена общенаучными методами познания (индукция и дедукция, анализ и синтез, аналогия, обобщение, восхождение от абстрактного к конкретному, постановка проблемы и решение ее с учетом научных фактов) и частнонаучными методами познания (конкретно-исторический, статистический, структурно-функциональный, сравнительно-правовой, формально-юридический).

**Теоретическая основа диссертационного исследования** включает труды ученых в областях:

общей теории права (С.С. Алексеев, В.В. Ершов, В.И. Леушин, А.В. Малько, Н.И. Матузов, Т.Н. Радько, Ю.К. Толстой, Л.С. Явич);

налогового и финансового права (Ю.В. Бабанова, А.А. Батарин, С.П. Бортников, Д.В. Винницкий, Ю.В. Гончаров, В.И. Гудимов, Т.А. Гусева, А.В. Демин, П.Г. Демченко, А.В. Ем, А.Г. Иванов, Т.Ш. Камалиев, М.В. Карасева

(Сенцова), М.Н. Кобзарь-Фролова, Н.А. Козлов, А.С. Кондукторова, А.В. Красюков, Т.Ю. Курбатов, И.И. Кучеров, Н.П. Кучерявенко, Н.Н. Лайченкова, О.И. Лютова, Е.В. Мигачева, С.В. Мирошник, М.В. Мишустин, Р.Г. Неделин, М.Ю. Орлов, В.А. Парыгина, С.Г. Пепеляев, А.А. Печенкина, Е.В. Порохов, Е.А. Ровинский, Д.Д. Суляева, А.А. Тедеев, А.С. Титов, А.В. Торопов, С.С. Тропская, Д.В. Тютин, Н.И. Химичева, А.И. Худяков, С.Д. Цыпкин, В.А. Яговкина; И. А. Цинделиани и иные авторы).

Автор обращался к трудам таких иностранных авторов, исследовавших вопросы цифровой экономики и цифровизации налогообложения, как Эндрю Митчелл (Andrew D Mitchell), Мортен Бликс (Mårten Blix), Таня Вун (Tania Voon), Эммануил Китсиос (Emmanouil Kitsios), Джаррод Хепберн (Jarrod Hepburn), Патрик Хабборд (Hubbard F. Patrick); Николас Негропонте (Negroponte Nicholas), София Ранчордас (Sofia Ranchordas), Марк Де Вильд (De Wilde M.); Юэ Дай (Yue «Daisy» Dai); Эдгар Л. Фейдж (Edgar L. Feige).

**Правовую основу исследования** составляют Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, Гражданский кодекс Российской Федерации, иные федеральные законы, указы Президента Российской Федерации, постановления Правительства Российской Федерации и иные правовые акты, содержащие принципы и нормы налогового права.

**Эмпирическую основу исследования** составляют судебные акты Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации и Высшего арбитражного суда Российской Федерации, арбитражных окружных судов, арбитражных апелляционных судов, судов общей юрисдикции, а также данные судебной статистики, находящиеся в открытом доступе на официальном сайте Судебного департамента при Верховном Суде Российской Федерации.

**Научная новизна диссертационного исследования** состоит в том, что в рамках настоящего исследования представлен комплексный анализ влияния цифровизации на налоговые правоотношения, а также последствий и содержания трансформации налоговых правоотношений в условиях развития цифровых



технологий. Автором исследована цифровизация налоговых правоотношений с ее особенностями, предпосылками, направлениями; определена специфика развития налоговых правоотношений под влиянием цифровых технологий; выявлены модели и тенденции цифрового развития отдельных видов налоговых правоотношений; установлены перспективные направления развития налоговых правоотношений.

В рамках настоящего исследования систематизируется накопленный опыт внедрения цифровых технологий в налоговые правоотношения, а также вырабатываются перспективные гарантии обеспечения прав налогоплательщиков в условиях цифровизации.

**Положения, сформулированные в ходе проведенного исследования, обладающие научной новизной для науки налогового (финансового) права и выносимые на защиту:**

1. В рамках исследования дано авторское определение понятию цифровизации налоговых правоотношений: цифровизация налоговых правоотношений – это процесс создания, внедрения, применения и совершенствования цифровых технологий и информационных систем, влияющих на трансформацию состава и содержания налоговых правоотношений, а также на совершенствование и автоматизацию реализации субъективных прав и юридических обязанностей участников соответствующих правоотношений.

2. Экзогенное преобразующее воздействие цифровизации на налоговые правоотношения основано на коммуникативном потенциале цифровых технологий, возможности эффективного функционирования систем больших данных (Big data), упрощении взаимодействия участников налоговых правоотношений, возможности автоматизации многочисленных операций в рамках правоприменительной и аналитической деятельности налоговых органов, внедрении программных комплексов, обладающих признаками искусственного интеллекта.

3. Исследование современного состояния правового регулирования налоговых правоотношений показывает, что соответствующие правоотношения в рамках цифровой трансформации характеризуются следующими особенностями:

а) дифференциацией моделей налоговых правоотношений в рамках отдельных стадий налогового процесса (дифференциация моделей исчисления налога, уплаты налога, налогового контроля),

б) детерминированностью изменений налоговых правоотношений от более ранних стадий налогового процесса к последующим стадиям налогового процесса,

в) упрощением отдельных налоговых правоотношений в рамках многостадийного налогового процесса вплоть до исключения из него отдельных правоотношений (исключение отношений по исчислению налога, представлению налоговой декларации; упрощенный налоговый контроль по страховым взносам, транспортному, земельному налогам и др.),

г) изменением содержания налоговых правоотношений посредством внедрения цифрового (электронного) способа передачи информации в рамках реализации прав, исполнения обязанностей участников налоговых правоотношений,

д) наполнением налоговых правоотношений новыми правами и обязанностями субъектов, возникающими исключительно в рамках обеспечения функционирования цифровых коммуникационных технологий и информационных систем,

е) расширением оснований налоговой ответственности путем включения в их число деяний, связанных с ненадлежащим применением субъектами налоговых правоотношений цифровых технологий.

4. Автором в рамках исследования обосновано, что ускоренное развитие цифровых технологий в сфере налоговых правоотношений создало основу для формирования цифровых систем налогового администрирования, представляющих собой системы средств и методов административно-распорядительной деятельности налоговых органов, направленной на реализацию прав и обязанностей участников налоговых правоотношений посредством широкого внедрения цифровых технологий, автоматизации и автономизации правоприменительной деятельности налоговых органов, бесконтактного характера взаимодействия субъектов налоговых правоотношений, а также сервисного характера оказания услуг налогоплательщику.

5. Анализ влияния цифровых технологий на существующие налоговые правоотношения показывает, что в рамках цифровизации данных правоотношений

трансформация обязанности по исчислению налога осуществляется по следующим моделям:

1) модель полной автоматизации исчисления налога налоговым органом посредством создания определенности всех элементов, влияющих на размер налоговой базы и размер подлежащего уплате налога;

2) модель частичной автоматизации исчисления налога налоговым органом посредством создания определенности большинства элементов, влияющих на размер налоговой базы и размер подлежащего уплате налога при наличии не фиксируемых элементов, информация о которых предоставляется налогоплательщиком самостоятельно;

3) модель «бездекларативного» исчисления налога налогоплательщиком, предполагающая отмену обязанности по составлению и представлению в налоговый орган налоговой декларации;

4) модель упрощения обязанности по составлению и представлению в налоговый орган налоговой декларации по принципу «единой» декларации.

6. В ходе исследования различных моделей исполнения обязанности по уплате налога автором установлено, что в рамках существующей системы налогов и сборов с учетом развития цифровых технологий оптимальная модель исполнения обязанности по уплате налога в контексте соблюдения баланса частных и публичных интересов предполагает наличие у налогоплательщика права на уполномочивание налогового органа (банка) на осуществление действий по списанию денежных средств в счет предстоящей уплаты налога. Возложение соответствующей обязанности на налоговый орган, банк, иной субъект (без права налогоплательщика определять способ уплаты), не смотря на кажущуюся эффективность, нарушает баланс интересов и смещает его в сторону публичного фискального интереса (создает угрозу подобного смещения).

Переход на пассивный способ уплаты налога возможен только при качественном пересмотре существующей системы налогов, в основе которой обязанность по исчислению и уплате налога соотносится с конкретными хозяйственными операциями вне рамок каких-либо налоговых периодов.

7. Автором установлено, что совершенствование налогового контроля в условиях цифровизации осуществляется, с одной стороны, в рамках создания и развития эффективных внутриорганизационных контрольно-аналитических подходов налоговых органов, не меняющих моделей налоговых правоотношений, а с другой стороны, в рамках трансформации и дифференциации самих налоговых правоотношений, возникающих в процессе налогового контроля.

Трансформация правоотношений в рамках налогового контроля в условиях развития цифровых технологий осуществляется в следующих направлениях:

- развитие внепроверочной формы налогового контроля, основанной на отмене обязанности налогоплательщика по представлению налоговой декларации и изменении обязанности по исчислению налогов;

- корректировка камерального контроля посредством дифференциации оснований его проведения;

- развитие информационного взаимодействия налогового органа и налогоплательщика на базе предоставления доступа к единой платформе данных о налоговом (бухгалтерском) учете налогоплательщика.

8. Автором обоснована необходимость интеграции оперативного контроля в систему налогового контроля, которая продолжает процесс цифровизации налоговых правоотношений и является важной основой построения системы бесконтактного автоматизированного налогового контроля. При этом существующее правовое регулирование налогового контроля, процедуры привлечения к налоговой ответственности и принципы установления налоговой ответственности способны обеспечить эффективность и оперативность соответствующей интеграции без угрозы нарушения баланса частных и публичных интересов.

9. Технические сбои (несовершенства) в функционировании отдельных компонентов цифровых систем налогового администрирования, используемых в правоприменительной деятельности, не могут быть охвачены понятием предпринимательского риска, ввиду чего в настоящее время существует необходимость правового урегулирования дополнительных гарантий обеспечения прав налогоплательщиков, предполагающих, во-первых, отсутствие негативных

последствий для налогоплательщиков у нарушений в функционировании информационных систем налоговых органов, а во-вторых, введение принципа самостоятельного устранения налоговым органом нарушенных прав налогоплательщика в ситуациях возникновения подобных сбоев (несовершенств).

10. Автором обоснована необходимость внедрения и правового урегулирования онлайн-технологий участия в налоговом процессе, которые могут стать дополнительной гарантией обеспечения прав налогоплательщика на защиту собственных правовых интересов, а также важной гарантией обеспечения публичного интереса ввиду открытости взаимодействия должностных лиц налоговых органов и налогоплательщиков; эффективной защиты в условиях неблагоприятной санитарно-эпидемиологической ситуации.

**Теоретическая значимость исследования** заключается в том, что сформулированные в рамках исследования выводы вносят вклад в теорию налогового права (финансового права), развивают научное представление о налоговых правоотношениях в условиях развития цифровых технологий. Настоящее исследование расширяет теоретическое представление о развитии налогового контроля, а также правоотношениях, возникающих при его осуществлении. Сформулированные по итогам исследования положения и сделанные выводы могут быть использованы в рамках последующих исследований в данной области знаний.

**Практическая значимость исследования** заключается в том, что сформулированные положения и выводы могут быть применены в целях совершенствования национальных правовых актов (прежде всего законодательства о налогах и сборах), в правоприменительной, в том числе судебной, практике.

Выводы, сформулированные в рамках диссертационного исследования, могут быть использованы в рамках совершенствования цифровых технологий, используемых налоговыми органами в правоприменительной деятельности, а также в учебном процессе при преподавании отраслевых правовых дисциплин «Налоговое право», «Финансовое право» и иных дисциплин со схожим предметом изучения.

**Степень достоверности, апробация и внедрение результатов диссертационного исследования.** Теоретико-правовые разработки и выводы

настоящего диссертационного исследования рассмотрены и одобрены на заседании кафедры конституционного, административного и финансового права Юридического института ФГБОУ ВО «Орловского государственного университета имени И.С. Тургенева».

Сформулированные автором положения и выводы обсуждались в ходе I и II Всероссийских научно-практических конференций «Частное и публичное право: проблемы соотношения и взаимодействия» (21.02.2019, 15.05.2020), III Всероссийской научно-практической конференции «Проблемы правового регулирования в сфере строительства» (27.02.2021), проведенных Юридическим институтом ФГБОУ ВО «ОГУ им И.С. Тургенева»; в ходе XII Международной научно-практической конференции «Права и свободы человека и гражданина: актуальные проблемы науки и практики», проведенной юридическим факультетом Среднерусского института управления – филиал РАНХиГС при Президенте РФ (22.05.2020); в ходе Международной научно-практической конференции «Актуальные теоретические и прикладные вопросы управления социально-экономическими системами», Москва (20.12.2019) и иных конференций. Результаты диссертационной работы были отражены в 12 научных статьях, в том числе, в статье, опубликованной в издании, индексируемом в Web of Science, 5 статьях, опубликованных в журналах, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации, в иных работах.

**Соответствие диссертации отрасли наук и специальности.** Тема и содержание диссертационного исследования соответствуют юридической отрасли наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

**Структура исследования обусловлена целью и задачами исследования.** Диссертация состоит из введения, двух глав, включающих в себя семь параграфов, заключения, списка литературы.

## ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обоснована актуальность темы диссертационного исследования, охарактеризована степень научной разработанности темы, сформулированы цель и задачи диссертации, определены объект и предмет исследования, методологическая, теоретическая, правовая и эмпирическая основы исследования, обозначена научная новизна и приведены положения, выносимые на защиту, обоснована теоретическая и практическая значимость результатов диссертационного исследования, приведены сведения об их апробации и структуре работы.

**Первая глава «Теоретико-правовые основы налоговых правоотношений в условиях цифровизации»**, состоящая из трех параграфов, посвящена определению понятия и исследованию влияния цифровизации на трансформацию налоговых правоотношений, исследованию особенностей и содержания налоговых правоотношений в условиях цифровизации, а также формированию особых цифровых систем налогового администрирования в контексте трансформации налоговых правоотношений.

В **первом параграфе «Понятие и юридическое значение цифровизации налоговых правоотношений»** исследованы теоретические подходы к цифровизации в контексте ее влияния на правовые явления, определено понятие цифровизации налоговых правоотношений, установлены предпосылки, направления и особенности цифровизации налоговых правоотношений.

Автором установлено, что цифровизация в рамках правовых исследований рассматривается в нескольких аспектах: 1. цифровизация как технологический процесс, трансформирующий (преобразующий) правовые явления; 2. цифровизация как отношение, на которое распространяет регулятивное воздействие право в качестве социального регулятора.

Предпосылки цифровизации налоговых правоотношений связаны с объективными процессами развития информационно-цифровых технологий, изменением социально-экономических основ применения технологий, а также стремлением государства увеличить эффективность отечественной фискальной

системы (технологические предпосылки, социально-экономические предпосылки и административные предпосылки).

Анализ научной литературы показывает, что научное сообщество, в том числе в рамках финансово-правовых исследований, придерживается в целом позиции технооптимизма. Автором исследованы особенности развития цифровых технологий, которые непосредственным образом оказывают воздействие на правовые явления, в том числе право и правоотношения.

Отдельно проанализированы основные направления цифровизации налоговых правоотношений, которые в рамках исследования рассматриваются с позиции комплексного подхода, признающего взаимосвязь императивных и диспозитивных начал в налоговом праве, а также все многообразие налоговых правоотношений, являющихся результатом реализации принципов и норм налогового права, содержащихся в единой, развивающейся и многоуровневой системе форм национального и (или) международного права, реализующихся в Российской Федерации.

Цифровизация с позиции научно обоснованной интегративной концепции правопонимания выступает экзогенным фактором воздействия на источники налогового права (прежде всего, правотворческую деятельность органов государственной власти), которые изменяют внутреннее и внешнее выражение права (формы права). В рамках исследования определены элементы экзогенного преобразующего воздействия цифровизации налоговые правоотношения.

Во втором **параграфе «Особенности и содержание налоговых правоотношений в условиях цифровизации»** определена специфика развития современных налоговых правоотношений, формируемая под влиянием цифровых технологий, на основе исследования отдельных видов налоговых правоотношений.

Автором определены основные подходы, сложившиеся в теории налогового (финансового) права, к содержанию и объекту налоговых правоотношений, а также правам и обязанностям участников соответствующих правоотношений.

В ходе исследования установлено, что способы коммуникации между субъектами налоговых правоотношений могут рассматриваться в нескольких



аспектах: способ коммуникации как структурный элемент субъективного налогового права или юридической налоговой обязанности; способ коммуникации как элемент реализации права как социального регулятора.

Современный уровень развития цифровых технологий, используемых в рамках налоговых правоотношений, позволяет создать официальную коммуникационную цифровую платформу, объединяющую цифровые профили частных и публичных субъектов. Создание подобной платформы предопределяет переход частных и публичных правоотношений на качественно новый уровень взаимодействия посредством повышения его эффективности, исключения лишних посредников из соответствующего взаимодействия и использования правовых стимулов. В условиях цифровой экономики цифровой профиль (цифровой адрес) должен прочно войти в правовой статус гражданина, организации и иных субъектов.

Современные цифровые технологии, получившие распространение в сфере налогообложения, развивают системные элементы налогового правового статуса налогоплательщиков за счет изменения комплекса прав и обязанностей, а также совершенствования реализации налоговой дееспособности (за счет использования цифровых технологий, в том числе сервисов ФНС России).

**В третьем параграфе «Формирование цифровых систем налогового администрирования в контексте трансформации налоговых правоотношений»** установлена специфика развития налогового администрирования в контексте трансформации налоговых правоотношений в связи с цифровизацией.

Автором исследованы основные теоретические подходы к определению понятия налогового администрирования. Определено, что повсеместная цифровизация налоговых правоотношений во многом предопределена активной деятельностью ФНС России по развитию цифровых технологий в сфере налогообложения.

Развитие и активное внедрение цифровых технологий в деятельности налоговых органов, создание цифровых налоговых режимов позволяют утверждать о формировании и становлении в настоящее время отдельных цифровых систем налогового администрирования. Данный процесс является неравномерным и зависит

от возможности эффективного использования цифровых технологий при администрировании налоговыми органами конкретного налога (налога в рамках специального налогового режима).

В рамках исследования автором дано определение цифровой системы налогового администрирования. Из анализа структурного аспекта цифровых систем налогового администрирования следует, что соответствующие системы образованы общими элементами, одинаково относящимися ко всем администрируемым налогам (коммуникационная платформа, система уплаты налога; система взыскания налога, система учета налогоплательщиков), а также специальными элементами, обладающими особенностями в рамках администрирования отдельных налогов (система учета объектов налогообложения; система исчисления налога, система налогового контроля).

В рамках исследования процессов формирования цифровых систем налогового администрирования автором определены особенности и структура цифровых систем налогового администрирования.

**Вторая глава «Особенности развития отдельных налоговых правоотношений в условиях цифровизации»**, состоящая из четырех параграфов, посвящена исследованию особенностей развития в условиях цифровизации налоговых правоотношений, возникающих в связи с исчислением, уплатой и взысканием налогов, а также в процессе осуществления налогового контроля.

**В первом параграфе «Развитие правового регулирования исчисления налогов в условиях цифровизации»** представлен анализ развития обязанности по исчислению налога в рамках налоговых правоотношений.

Автором определено, что исчисление налога в рамках комплексного налогового правоотношения соответствует способу определения размера обязанности налогоплательщика по уплате соответствующего налога (основа правоотношения по уплате налога).

Необходимым условием автоматизации определения размера налоговой обязанности налогоплательщика налоговым органом является наличие следующих обязательных элементов: 1. четкое определение и разграничение объектов

налогообложения, принадлежащих налогоплательщику; 2. точное и полное определение налоговой базы, присущей конкретному объекту налогообложения; 3. точное определение размера налогового периода; 4. точное определение и применение налоговых льгот, налоговых вычетов, иных правовых категорий, носящих постоянный либо переменный характер и влияющих на итоговый размер налоговой обязанности.

В рамках исследования определены современные модели трансформации обязанности по исчислению налога в рамках цифровизации налоговых правоотношений.

Последующий этап развития обязанности по исчислению налога (определения размера налоговой обязанности) под влиянием цифровизации связан с необходимостью разработки и внедрения эффективного достоверного определения расходных операций налогоплательщиков с целью формирования полной и достоверной информации о размере налогооблагаемой базы конкретного налогоплательщика.

Во втором параграфе **«Современное правовое регулирование уплаты и взыскания налогов в условиях цифровизации»** рассмотрены различные аспекты развития правоотношений по уплате и взысканию налога.

В рамках исследования установлено, что уплата (перечисление в бюджет) налога в теории налогового права рассматривается в нескольких аспектах: 1) уплата налога как ключевое налоговое правоотношение; 2) уплата налога как юридическая обязанность налогоплательщика; 3) уплата налога как элемент (стадия) налогового процесса.

В настоящее время обязанность по уплате налога (перечислению в бюджет) имеет активный характер, предполагающий принятие со стороны обязанного субъекта активных мер, направленных на уплату в бюджет суммы конкретного налога. Цифровая трансформация обязанности по уплате (перечислению в бюджет) налога связана с постепенным переходом от активного характера соответствующей обязанности к пассивному.

Переходные модели правоотношений по уплате налога предполагают исполнение обязанности по уплате (перечислению в бюджет) налога на основе стимулирующего правового института единого налогового платежа, встраивания в соответствующее правоотношение посредников (например, операторов электронных площадок, кредитных организации), уполномочивания налогового органа на осуществление действий по списанию и перечислению средств в счет уплаты налога.

Полный переход к пассивному характеру уплаты налога возможен только при качественном пересмотре существующей налоговой системы, в основе которой обязанности по исчислению и уплате налога должны быть соотносимы к конкретными хозяйственным операциям без учета налоговых (отчетных) периодов.

Влияние цифровых технологий на налоговые правоотношения по взысканию задолженности по налогам ограничено и проявляется в следующих аспектах: 1) введение в качестве предмета взыскания электронных денежных средств, 2) введение электронного способа взаимодействия между субъектами правоотношений, 3) совершенствование отдельных элементов взыскания налоговой задолженности за счет функционирования систем больших данных.

Совершенствование систем больших данных (big data) и цифровых технологий позволяет решить давно назревшую проблему перехода на внесудебный порядок взыскания задолженности по налогам с налогоплательщиков – физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями. Автором сформулирована система перспективных гарантий, которые позволят обеспечить баланс частных и публичных интересов в ходе соответствующего перехода.

В третьем параграфе «Совершенствование налогового контроля в условиях цифровизации» представлено исследование различных направлений развития налогового контроля и соответствующих правоотношений в условиях цифровизации.

Особенностью современной отечественной системы налогового контроля является становление и совершенствование эффективных внутриорганизационных контрольно-аналитических подходов налоговых органов, реализующихся в рамках контрольно-аналитических мероприятий и предпроверочного анализа.

Контрольно-аналитические мероприятия, а также предпроверочный анализ, осуществляемые налоговыми органами, представляют собой попытку налоговых органов за счет совершенствования внутриорганизационных аналитических подходов к налоговому контролю повысить эффективность существующей правовой модели налогового контроля (соотношения камерального и выездного контроля). При этом налоговые правоотношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, при совершенствовании внутриорганизационных аналитических подходов налоговых органов не претерпевают существенных изменений ввиду сохранения классической формы контроля (налоговая проверка).

В то же время цифровая трансформация налоговых правоотношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля, предполагает развитие внепроверочной формы налогового контроля, основанной на отмене обязанности налогоплательщика по представлению налоговой декларации (модели данной формы налогового контроля дифференцированы), а также корректировку камерального контроля за счет дифференциации оснований его проведения.

Развитие содержания налогового правоотношения, возникающего в процессе осуществления налогового контроля, также связано с постепенным переходом на использование цифровых систем налогового администрирования с внепроверочным постоянным налоговым контролем, а также развитием информационного взаимодействия налогового органа и налогоплательщика на базе предоставления доступа к единой платформе данных о налоговом (бухгалтерском) учете налогоплательщика.

**В четвертом параграфе «Обеспечение прав налогоплательщиков в условиях цифровизации»** представлено исследование современных и перспективных направлений обеспечения прав налогоплательщиков в условиях цифровизации.

Воздействие цифровизации на обеспечение прав налогоплательщиков имеет два взаимодополняющих направления: 1) уменьшение негативных последствий для налогоплательщиков от возможных технических сбоев (несовершенств);

2) максимально эффективное использование преимуществ цифровых технологий для реализации прав налогоплательщиков.

В ходе исследования диссертантом установлено, что в настоящее время существует необходимость правового урегулирования дополнительных гарантий обеспечения прав налогоплательщиков, предполагающих, во-первых, отсутствие негативных последствий для налогоплательщиков у нарушений в функционировании информационных систем налоговых органов, а во-вторых, введение принципа самостоятельного устранения налоговыми органами нарушенных прав налогоплательщиков в ситуациях возникновения технических сбоев (несовершенств), который в связи с универсальным характером позволит повысить степень определенности налогового права и упорядоченность налоговых правоотношений.

Использование преимуществ цифровых технологий для реализации прав налогоплательщиков позволяет эффективно урегулировать беззаявительный порядок реализации прав налогоплательщиков, а также внедрить онлайн-технологии участия налогоплательщика в налоговом процессе.

Автором сформулированы предложения по внесению изменений в положения п. 1 ст. 21, п. 2 ст. 101, п. 7 ст. 101.4 Налогового кодекса РФ, направленных на обеспечение участия налогоплательщика в рассмотрении материалов налоговой проверки, иных актов налоговых органов в удаленном порядке с помощью онлайн-технологий.

**Заключение** содержит основные выводы диссертационного исследования, а также предложения по совершенствованию законодательства о налогах и сборах.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих изданиях:

**В рецензируемых научных изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации:**

1. Изотов А.В. Налоговая безопасность РФ: содержание и место в структуре экономической безопасности России / А.А. Изотов // Современное общество и право. – № 1 (32). – 2018. – С. 54 – 58 (0,58 п.л.).

2. Изотов А.В. Совершенствование полномочий налоговых органов в сфере публично-правового использования электронно-цифровых подписей / А.А. Изотов // Современное общество и право. – № 3 (40). – 2019. – С. 56 – 61 (0,7 п.л.).

3. Изотов А.В. Правовая природа маркировки отдельных видов товаров в контексте цифровизации деятельности налоговых органов / А.А. Изотов // Современное общество и право. – № 4 (47). – 2020. – С. 33 – 38 (0,7 п.л.).

4. Изотов А.В. Цифровизация налоговых правоотношений: теоретико-правовой аспект / А.А. Изотов // Финансовое право. – 2021. – № 1. – С. 28 – 31 (0,69 п.л.).

5. Изотов А.В. Коммуникации в налоговых правоотношениях в условиях цифровизации / А.А. Изотов // Современное общество и право. – № 1 (50). – 2021. – С. 28 – 33 (0,7 п.л.).

**В научном издании, индексируемом в Web of Science:**

6. Guseva T.A., Smetanina E.E., Izotov A.V. Features of the Development of Tax Legal Relations in the Context of Digitalization // Atlantis press. – Proceedings of the 2nd International Scientific and Practical Conference on Digital Economy (ISCDE 2020). – Advances in Economics, Business and Management Research, volume 156. P. 569 – 573 (0.58 п.л. / личный вклад автора – 0.47 п.л.).

**В иных научных изданиях:**

7. Изотов А.В. Направления повышения эффективности налогового администрирования в РФ / А.А. Изотов // Проблемы и перспективы становления гражданско-правового общества: Сборник статей по итогам Международной научно-практической конференции (Пермь. 23 августа 2018 г.). Стерлитамак: АМИ. 2018. – С. 14 – 16 (0.35 п.л.).

8. Изотов А.В. Процесс информатизации в сфере налогового администрирования России / А.А. Изотов // Государство и право, экономика и образование: молодежный взгляд (к 25-летию со дня принятия Конституции Российской Федерации и 25-летию деятельности Тульской областной Думы): материалы межрегиональной научно-практической конференции студентов, магистрантов и аспирантов. – М. Тула: ТП1. – 2018. – С. 74 – 76 (0.35 п.л.).

9. Изотов А.В. Налог на профессиональный доход: особенности и проблемы принятия / А.А. Изотов // Актуальные вопросы развития России в научных исследованиях: управленческий, правовой и социально-экономический аспекты: Сборник статей всероссийской заочной научно-практической конференции (27 октября 2018 г.) г. Липецк) / Под общ. ред. канд.юр. наук, доц. А.Д. Моисеева, канд.экон.наук М.В. Титовой. - Липецк: ЛФ РАНХиГС, 2018. С. 187 – 189 (0.35 п.л.).

10. Изотов А.В. Цифровое развитие механизмов определения налогового обязательства: отмена деклараций по упрощенной системе налогообложения / А.А. Изотов // Актуальные теоретические и прикладные вопросы управления социально-экономическими системами: Материалы Международной научно-практической конференции. – Том 3. Москва, 20 декабря 2019. – М.: Институт развития дополнительного профессионального образования, 2019. – С. 73 – 76 (0.47 п.л.).

11. Изотов А.В. Реестровая модель предоставления госуслуг и цифровизация налоговых правоотношений: ответ на санитарно-эпидемиологические вызовы // Права и свободы человека и гражданина: актуальные проблемы науки и практики: Сборник научных статей и докладов XII Международной научно-практической конференции // Под общ. ред. Меркулова П.А., Щеголевой Н.А. – Орел: Издательство Среднерусского института управления - филиала РАНХиГС – филиал РАНХиГС, 2020. С. 95 –98 (0.47 п.л.).

12. Изотов А.В. Интеграция оперативного контроля в систему налогового контроля в условиях цифровизации / А.В. Изотов // Проблемы соотношения и взаимодействия частного и публичного права (на примере отдельных отраслей права) / Е.С. Симонова, Ю.В. Быстрова, Н.Н. Мельников и др.; под ред. Т.А. Гусевой. – Москва; Берлин: Директ-Медиа, 2021. С. 172 – 185 (1.27 п.л.).