

**Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования
«ОРЛОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ИМЕНИ И.С. ТУРГЕНЕВА»**

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

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:
доктор юридических наук, доцент
Гусева Татьяна Алексеевна

Москва – 2021

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение.....	3
Глава I. Теоретико-правовые основы налоговых правоотношений в условиях цифровизации	17
§ 1. Понятие и юридическое значение цифровизации налоговых правоотношений.....	17
§ 2. Особенности и содержание налоговых правоотношений в условиях цифровизации	61
§ 3. Формирование цифровых систем налогового администрирования в контексте трансформации налоговых правоотношений.....	98
Глава II. Особенности развития отдельных налоговых правоотношений в условиях цифровизации.....	124
§ 1. Развитие правового регулирования исчисления налогов в условиях цифровизации	124
§ 2. Современное правовое регулирование уплаты и взыскания налогов в условиях цифровизации	152
§ 3. Совершенствование налогового контроля в условиях цифровизации.....	182
§ 4. Обеспечение прав налогоплательщиков в условиях цифровизации ...	214
Заключение	231
Список источников и литературы	240

Введение

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 правоотношений 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 правоотношений 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. Тютина, 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.С. Белых, О.А. Беляеву, 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. Касымова, 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 трансформации налоговых правоотношений в связи с цифровизацией;

- 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 налоговых 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 Негропonte (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 правоотношений 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 за счет 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 Всероссийской научно-практической конференции «Частное и публичное право: проблемы соотношения и взаимодействия» (21.02.2019), II Всероссийской научно-практической конференции «Частное и публичное право: проблемы соотношения и взаимодействия» (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); в ходе Международной научно-практической конференции «Проблемы и перспективы становления гражданско-правового общества, Стерлитамак (23.08.2018). Результаты диссертационной работы были опубликованы в рецензируемых научных журналах.

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.

Глава I. Теоретико-правовые основы налоговых правоотношений в условиях цифровизации

§ 1. Понятие и юридическое значение цифровизации налоговых правоотношений

Современное развитие общественных отношений в различных государствах мира характеризуется динамичными процессами цифровизации отдельных сфер жизнедеятельности человека. Право, являясь важным регулятором общественных отношений, а также иные составляющие национальных правовых систем подвергаются влиянию повсеместной цифровизации. Развитие российской правовой системы соответствует данной мировой тенденции.

Цифровизация активно воздействует на многие отрасли российского права, а также на процессы государственного управления и социального взаимодействия, формируя систему¹ обратных связей. Совершенствование информационных технологий в совокупности с прогрессом культуры и появлением новых технических средств меняет соотношение «технического» и «человеческого» в правовом регулировании².

В рамках исследования процессов цифровизации и их влияния на правовые явления важное значение имеет понимание основы и сущности самой цифровизации.

Так, цифровизация непосредственно связана с цифровыми технологиями, где термин «цифровой» используется в контексте особого способа хранения и (или) передачи данных с помощью двоичного кода. Сам двоичный код предполагает использование импульсов (значение 1) либо их

¹ Демин А.В., Ефремова Е.С. Налоговый комплаенс и цифровизация налогового администрирования: проблемы, тренды, перспективы // Материалы XVII Международной научно-практической конференции. В 3-х томах. – Волжский университет имени В.Н. Татищева (институт), 2020. – С. 61 – 67.

² Юридическая концепция роботизации: монография / Н.В. Антонова, С.Б. Бальхаева, Ж.А. Гаунова и др.; отв. ред. Ю.А. Тихомиров, С.Б. Нанба. – М.: Проспект, 2019. С. 2 – 3.

отсутствие (значение 0). Перевод аналоговой и иной информации в цифровую форму составляет техническую основу цифровизации¹.

Цифровые технологии – это технологии, которыми используется электронно-вычислительная аппаратура в целях записи последовательных кодовых импульсов с определенной частотой²; дискретные системы, основанные на методах кодировки и передачи информации, которые позволяют реализовывать множество различных задач за кратчайший период времени³.

Понятие цифровых технологий, несмотря на значительную схожесть, следует отличать от понятия информационных технологий.

Легальное определение информационных технологий установлено в пункте 2 статьи 2 Федерального закона от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации»⁴, согласно которому информационные технологии представляют собой процессы, методы поиска, сбора, хранения, обработки, предоставления, распространения информации и способы осуществления данных процессов и методов.

Понятие информационных технологий значительно шире понятия цифровых технологий: их соотношение определяется как общее и частное. Так легальное понятие информации включает любые сведения (сообщения, данные) независимо от формы их представления. Данное обстоятельство предполагает, что информационные технологии включают в свой состав не

¹ Зубарев С.М. Правовые риски цифровизации государственного управления // Актуальные проблемы российского права. – 2020. – № 6. С. 23 – 26.

² Определение данного понятия содержится в государственном стандарте Российской Федерации «Единый российский страховой фонд документации. Порядок создания страхового фонда документации, являющейся национальным научным, культурным и историческим наследием (принят и введен в действие Постановлением Госстандарта России от 29.07.2003 № 255-ст).

³ Романова Т. Цифровые технологии – это будущее человечества / Т. Романова [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://fb.ru/article/335698/tsifrovyye-tehnologii—eto-buduschee-chelovechestva>.

⁴ Федеральный закон от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» (ред. от 08.06.2020) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

только цифровые, но и аналоговые, звуковые, световые и иные технологии (включая даже бумажные носители¹ и т.д.).

В данном аспекте и понятие информатизации шире понятия цифровизации, что позволяет ряду специалистов рассматривать цифровизацию в качестве современного этапа информатизации². В то же время в научной литературе существует позиция, согласно которой цифровизация и информатизация рассматриваются в качестве синонимов³.

Исследования информации, информационных технологий, способов передачи и хранения информации в юридическом аспекте связаны преимущественно с информационным правом и не являются самостоятельными целями и задачами настоящего исследования.

Очень часто понятие цифровизации отождествляют с понятием диджитализации, что не удивительно, учитывая то обстоятельство, что английское слово «digital» переводится на русский язык как «цифровой» (digital technology, цифровые технологии). Представляется, что использование в науке и публицистике термина «диджитализация»⁴ не предполагает какого-либо смыслового отличия данного термина от термина «цифровизация» и связано лишь с субъективным подходом конкретного автора к используемой терминологии (прежде всего, к использованию англицизмов).

В этой связи цифровизация представляет собой глобальный процесс преобразования сведений (данных) в цифровую информацию, создания и развития цифровых технологий и цифрового взаимодействия.

Правовое регулирование использования цифровых технологий в различных сферах жизнедеятельности общества не имеет длительной истории.

¹ Суровцева Н.Г. Трансформация понятийного аппарата управления документами в условиях цифровизации // Делопроизводство. – 2020. – № 1. – С. 22–26.

² Москалева О.В. Опасности, которые таит цифровизация // Жилищное право. – 2017. – № 10. – С. 63–72.

³ Липень С.В. Законы о нормативных правовых актах стран СНГ – индикаторы процессов информатизации и цифровизации системы законодательства // Актуальные проблемы российского права. – 2019. – № 8. – С. 22–33.

⁴ Васяев А.А. Диджитализация адвокатуры // Адвокатская практика. – 2019. – № 3. – С. 49–53; Бит-Шабо И.В. Значение диджитализации налогообложения в процессе повышения эффективности исполнения обязанности по уплате налогов // Финансовое право. – 2019. – № 12. С. 33–36; Ивашкова Т. Электронные коносаменты: преодолимы ли препятствия на пути диджитализации внешней торговли? // Международные банковские операции. – 2019. – № 1. С. 79–85.

Это связано с тем, что сами цифровые технологии как двигатель цифровизации являются современным явлением. Так, Интернет как базис всех последующих цифровых преобразований появился лишь в 1982 году¹.

Девяностые годы XX века характеризуются отсутствием правового регулирования отношений, связанных с использованием цифровых технологий.

Цифровизация в данный период упоминается в национальных правовых актах концептуального и программного характера, определяющих пути развития отдельных отраслей российской промышленности либо систем коммуникаций (например, электросвязи)², а также определяющих процессы совершенствования управления и взаимодействия систем связи различного уровня (цифровизация междугородной телефонной сети является одной из предпосылок создания подразделений ТЦКУ (территориальные центры контроля и управления междугородной, международной телефонной сетью общего пользования Российской Федерации) в системе филиалов ОАО «Ростелеком»³; совершенствование ведомственной сети связи АК «Транснефтепродукт»⁴ и т.д.)

Так, цифровизация ТФОП (телефонной сети общего пользования) указывается в качестве условия развития федеральных сетей СПР-ОП (сухопутной подвижной радиосвязи общего пользования)⁵.

В Указе Президента РФ от 11.01.1995 № 31 «О Президентской программе «Российский народный телефон» цифровизация и интеграция сетей связи рассматриваются в качестве необходимого элемента выработки

¹ Клесов А.А В моду входят телеконференции // Наука В СССР. – 1985. – № 6. – С. 84–89.

² Приказ Минсвязи РФ от 23.04.1994 № 105 «Об упорядочении закупки, строительства и задействования коммутационной техники импортного производства на сети связи общего пользования» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://consultant.ru>.

³ Приказ Госкомсвязи РФ от 22.01.1999 № 15 «Об организации территориальных центров контроля и управления междугородной телефонной сетью Российской Федерации ОАО «Ростелеком» (ТЦКУ)» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://consultant.ru>.

⁴ Решение ГКЭС при Госкомсвязи РФ от 25.11.1998 № 41 «О предложениях по совершенствованию и развитию ведомственной системы связи АК «Транснефтепродукт» // СвязьИнформ. – № 11. – ч. 1, 2, 1998.

⁵ Концепция развития в России до 2010 года сетей сухопутной подвижной радиосвязи общего пользования (в части сотовых, радиально-зоновых и радиальных сетей) (утв. решением Коллегии Минсвязи РФ от 18.02.1994 № 3-1) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://consultant.ru>.

эффективных решений в сфере развития телефонной сети общего пользования.

Также с процессами цифровизации связано принятие многочисленных технических актов, содержащих правила пользования и эксплуатации сложных технических систем на федеральном (первичные сети Взаимоувязанной сети связи Российской Федерации)¹ и региональном уровнях (например, широкополосная интегральная телекоммуникационная сеть в Московской области)².

В XXI веке понятие цифровизации в отечественных правовых актах используется повсеместно³, став к концу первого десятилетия XXI популярной целью декларативных и программных документов.

Так, определенное влияние на формирование запроса на развитие цифровых технологий оказала государственная программа «Информационное общество (2011 – 2020 годы)⁴.

Стремительное расширение объемов информации⁵, а также увеличение ее воздействия на все сферы жизнедеятельности человека стали реальностью, которая должна приниматься государством в процессе обеспечения национальной безопасности⁶, эффективность которой не возможна без качественного обеспечения информационной безопасности. Доктрина

¹ Правила технической эксплуатации первичных сетей Взаимоувязанной сети связи Российской Федерации. Книга 3. Правила технической эксплуатации линейно-кабельных сооружений междугородных линий передачи (утв. Приказом Госкомсвязи РФ от 19.10.1998 № 187) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://consultant.ru>.

² Постановление Правительства МО от 22.12.1997 № 93/34 «О создании в Московской области широкополосной интегральной телекоммуникационной сети» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://consultant.ru>.

³ Постановление Правительства РФ от 03.12.2009 № 985 «О федеральной целевой программе «Развитие телерадиовещания в Российской Федерации на 2009 – 2018 годы»; Распоряжение Правительства РФ от 18.11.2011 № 2074-р «Об утверждении Стратегии социально-экономического развития Северо-Западного федерального округа на период до 2020 года»; Распоряжение Правительства РФ от 20.10.2010 № 1815-р «О государственной программе Российской Федерации «Информационное общество (2011 - 2020 годы)» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

⁴ Постановление Правительства РФ от 15.04.2014 № 313 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Информационное общество» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

⁵ Шувалов И.И., Хабриева Т.Я., Фэн Цзинжу и др. Киберпространство БРИКС: правовое измерение: Монография / Отв. ред. Дэн Руйпин, Т.Я. Хабриева; сост. Жун Фу, Н.М. Бевеликова. – М.: ИЗиСП, 2017. – С. 16.

⁶ Хабриева Т.Я., Черногор Н.Н. Право в условиях цифровой реальности // Журнал российского права. – 2018. – № 1 (253). – С. 85.

информационной безопасности государства, утвержденная Указом Президента РФ от 05.12.2016 № 646¹ и представляющая собой важнейший программный документ, является ориентиром, обеспечивающим достижение публичных и частных интересов в рамках цифрового взаимодействия субъектов правоотношений (основу цифровизации составляют данные, требующие особого режима охраны)².

Правовая составляющая процессов автоматизации, научно-технического развития, а также цифровизации тесно взаимосвязана с иными научными отраслями. Так, например, в разработке в 1970-ые годы концепции (стратегии) Общегосударственной автоматизированной системы управления народным хозяйством принимали участие различные специалисты: математики, экономисты, юристы и иные³.

При этом изначально понятие цифровизации не является строго юридической категорией. Напротив, процесс цифровизации носит, прежде всего, социально-экономический и технический характер, в то же время активно влияющий на сферы государственного управления и правового регулирования⁴. Цифровизация знаний о природе или обществе основана на компьютерных технологиях и на результатах теоретической мысли в области физики, химии, биологии, психологии и социологии⁵.

Так, О.В. Танимов, определяя понятие цифровизации, указывает на процесс по преобразованию определенной сферы жизнедеятельности посредством внедрения цифровых технологий либо инновационных технологических решений⁶. А.А. Капина связывает цифровизацию экономики прежде всего с появлением новых цифровых средств и активным их

¹ Указ Президента РФ от 05.12.2016 № 646 «Об утверждении Доктрины информационной безопасности Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Изотов А.В. Налоговая безопасность РФ: содержание и место в структуре экономической безопасности России // Современное общество и право. – № 1 (32). – 2018. – С. 54–58.

³ Организационно-правовые проблемы АСУ / Отв. ред. И.Л. Бачило, Ю.А. Тихомиров. – М., 1979. – С. 175.

⁴ Изотов А.В. Цифровизация налоговых правоотношений: теоретико-правовой аспект / А.А. Изотов // Финансовое право. – 2021. – № 1. – С. 28–31.

⁵ Пржиленский В.И. Опыт математизации природы в цифровизации уголовного судопроизводства // Актуальные проблемы российского права. – 2020. – № 6. – С. 132.

⁶ Танимов О.В. Влияние цифровых технологий на появление новых структурных элементов системы права // Российская юстиция. – 2019. – № 7. – С. 2–5.

внедрением в экономические отношения¹. С.М. Зубарев рассматривает цифровизацию как процесс применения цифровых технологий в различных сферах²; В.Г. Халин и Г.В. Чернова – в качестве перехода к цифровому формату представления информации, направленному на улучшение качества жизни и повышение эффективности экономики³; представитель МВФ Эммануил Китсиос (Emmanouil Kitsios) – в качестве интеграции в повседневную жизнь цифровых технологий, облегчающих доступность и обработку более надежной, своевременной и точной информации⁴. Н.В. Омелехина⁵ рассматривает цифровизацию в качестве способа отражения действительности (цифровой способ фиксации информации) и способа преобразования действительности.

По мнению А.А. Саурина, с точки зрения права цифровизация представляет собой комплекс отношений по генерации, обработке и передаче информации на принципах двоичного кода⁶. Данная позиция прямо следует из официального определения информатизации как отношений, связанных с поиском, получением, передачей, производством и распространением информации с применением информационных технологий⁷.

С.М. Зубарев определяет цифровизацию государственного управления в качестве процесса внедрения в деятельность государственных органов цифровых технологий, качественно преобразующих реализацию

¹ Финансовое право в условиях развития цифровой экономики: монография / К.Т. Анисина, Б.Г. Бадмаев, И.В. Бит-Шабо и др.; под ред. И.А. Цинделиани. – М.: Проспект, 2019. – 320 с.

² Зубарев С.М. Правовые риски цифровизации государственного управления // Актуальные проблемы российского права. – 2020. – № 6. – С. 25–26.

³ Халин В.Г., Чернова Г.В. Цифровизация и ее влияние на российскую экономику и общество: преимущества, вызовы, угрозы, риски // Управленческое консультирование. – 2018. – № 10. – С. 46–63.

⁴ Kitsios Emmanouil, João Tovar Jalles, Verdier Genevieve. Tax Evasion from Cross-Border Fraud: Does Digitalization Make a Difference? // IMF WORKING PAPERS. – Working Paper. – № 2020/245, November 2020. – Р. 3.

⁵ Омелехина Н.В. Цифровизация как фактор трансформации финансовых правоотношений // Финансовое право. 2020. № 9. С. 12–17.

⁶ Саурин А.А. Цифровизация как фактор трансформации права // Конституционное и муниципальное право. – 2019. – № 8. – С. 26–27.

⁷ Подпункт 1 пункта 1 статьи 12 Федерального закона от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

государственных функций (оказание государственных услуг) и обеспечивающих эффективное взаимодействие граждан и государства¹.

Соответственно цифровизация в рамках правовых исследований рассматривается в нескольких аспектах:

1. Цифровизация как технологический процесс, трансформирующий (преобразующий) правовые явления (например, использование данной категории в следующем контексте: «влияние цифровизации на правовое регулирование общественных отношений»)²;

2. Цифровизация как отношение, на которое распространяет регулятивное воздействие право в качестве социального регулятора.

Представляется, что в рамках исследования налоговых правоотношений цифровизацию необходимо рассматривать в первом аспекте, ведь правоотношения, связанные с поиском, получением, передачей, производством и распространением информации, включая цифровую информацию, являются объектом исследований преимущественно в рамках информационного права, а не финансового права.

Процессы цифровизации и сопутствующие ей процессы активно влияют на все общественные сферы Российской Федерации.

Так, в экономической сфере цифровизация проявляется в росте количества и объема цифровых услуг (программирование, web-дизайн и т.д.), развитии электронной торговли, внедрении финансово-экономических инноваций, в совокупности предполагающих формирование самостоятельной цифровой экономики³. Особых успехов цифровизация достигла в банковской, страховой сфере. Повсеместное распространение получают смарт-контракты («самоисполняемые» сделки)⁴. Объекты цифровой реальности выступают в

¹ Зубарев С.М. Правовые риски цифровизации государственного управления // Актуальные проблемы российского права. – 2020. – № 6. – С. 31.

² Шабанова И.Н. Использование информационных технологий при проведении налогового контроля при прекращении деятельности юридического лица // Финансовое право. – 2020. – № 1. – С. 30.

³ Вайпан В.А. Правовое регулирование цифровой экономики // Предпринимательское право. Приложение «Право и Бизнес». – 2018. – № 1. – С. 12–17.

⁴ Рузакова О.А. Вопросы цифровизации прав в банковской сфере в соответствии с Федеральным законом «О внесении изменений в части первую, вторую и статью 1124 части третьей Гражданского кодекса Российской Федерации» // Банковское право. – 2019. – № 4. – С. 29–35.

качестве объектов реальных гражданских сделок (покупка и продажа виртуальных объектов в онлайн-играх и иные)¹.

В политической сфере цифровизация влияет на развитие систем дистанционного электронного голосования, электронной демократии², совершенствование способов ведения политической борьбы, агитации с помощью социальных сетей, анонимных мессенджеров и так далее.

В экологической сфере цифровизация рассматривается в качестве условия создания цифровых платформ по экологической безопасности (мониторинг и принятие решений по чрезвычайным ситуациям)³.

В социальной сфере цифровые технологии проявляются в развитии цифрового социального взаимодействия (социальные сети, мессенджеры и т.д.), электронном обучении и медицине, а также дистанционных образовательных технологиях; развитии систем, обладающих признаками искусственного интеллекта.

В 2020 году преимущества цифровизации государственных и частных услуг стали особенно заметны, когда мировой кризис общественного здравоохранения, вызванный быстрым распространением коронавируса (COVID-19), привел к полной или частичной блокировке большого числа стран и временной замене физических услуг онлайн-альтернативами⁴.

Сами общественные отношения постепенно утрачивают свою существенную составляющую – человеческий субстрат. Общественные отношения касаются и материальных, и нематериальных объектов, а субъекты данных отношений (люди) могут вступать во взаимосвязи с программными комплексами, в том числе, с искусственным интеллектом.

¹ Laptev V., Fedin V. Legal Awareness in a Digital Society // Russian Law Journal. – 2020. – 8(1). – P 144.

² Григорьев А.В. Реализация конституционного права граждан на управление делами государства в условиях цифровизации // Журнал российского права. – 2020. – № 2. – С. 45–57.

³ Жаворонкова Н.Г., Шпаковский Ю.Г. Цифровизация в сфере экологической безопасности: административно-правовые аспекты // Юрист. – 2019. – № 4. – С. 14 – 19.

⁴ Ranchordas, Sofia. The Digitalization of Government and Digital Exclusion: Setting the Scene (April 29, 2020) // University of Groningen Faculty of Law Research Paper, forthcoming in Ferreira Mendes, G. & Blanco de Morais, C. (eds.). *Direito Publico e Internet: Democracia, Redes Sociais e Regulação do Ciberespaço* FGV Publicacoes/IDP/Univ. Lisboa, (Public Governance 4.0, 2020). – P. 2.

Правовая система Российской Федерации и ее отдельные элементы (отрасли права, формы права, правоотношения и иные) также подвержены влиянию цифровых технологий, в связи с чем справедливыми представляются слова В.Д. Зорькина¹ о необходимости нового права, регулирующего отношения в контексте мира цифр и искусственного интеллекта. Юридическая практика также активно цифровизируется, что соответствует общему развитию, требующему дополнительных объективных данных о последствиях цифрового сдвига².

Dr. Mensah C. Marius, Е.В. Никитин справедливо замечают, что ранее государство регулировало общественные отношения в сфере информатизации, но теперь информатизация сказывается и на самом государстве, и на системе регулирования³.

Именно под воздействием совершенствования цифровых технологий формируются и получают самостоятельное развитие отдельные отрасли права, например, информационное право, изначально зарождавшееся в рамках компьютерного права⁴. Активное развитие получают сквозные цифровые технологии в сфере государственного управления⁵.

Активно развивается право: национальные правовые акты пополняются правовыми категориями, имеющими техническую основу. Например, введено понятие цифровых прав и расширено понятие «письменная форма сделки»; институт электронной подписи, правовой режим которого подлежит активному развитию⁶; формируются институты телеработы, телемедицины

¹ Зорькин В.Д. Право в цифровом мире. Размышление на полях Петербургского международного форума // Российская газета. Столичный выпуск. – № 115 (7578). – 2008. 29 мая // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://rg.ru/2018/05/29/zorkin-zadacha-gosudarstva-priznavat-i-zashchishchat-cifrovye-prava-grazhdan.html>.

² Уголовно-юрисдикционная деятельность в условиях цифровизации: монография / Н.А. Голованова, А.А. Гравина, О.А. Зайцев и др. – М.: ИЗиСП. КОНТРАКТ, 2019. – 212 с.

³ Nikitin E., Marius M.C. Unified Digital Law Enforcement Environment – Necessity and Prospects for Creation in the «BRICS Countries» // BRICS Law Journal. – 2020. – 7(2). – P. 78.

⁴ Танимов О.В. Влияние цифровых технологий на появление новых структурных элементов системы права // Российская юстиция. – 2019. – № 7. – С. 2–5.

⁵ Попова Н.Ф. Необходимость цифровизации государственного управления // Административное право и процесс. – 2020. – № 2. – С. 48–53.

⁶ 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.

(цифровое здравоохранение, digital medicine)¹, в налоговое право введены понятия «электронных денежных средств» и «электронных средств платежа», правовое регулирование распространено на оборот цифровых финансовых активов² и так далее. О.В. Танимов обоснованно замечает, что процессы цифровизации дополняют право прежде всего за счет появления новых правовых фикций³.

При этом влияние цифровизации на правовую систему имеет особое значение в тех отраслях права, в которых эффективность основана на качестве сбора, хранения или анализа информации. Например, налоговое право, информационное право, избирательное право и иные отрасли (подотрасли) права⁴.

Данное обстоятельство не является удивительным, ведь как точно замечает И.И. Кучеров и иные правоведы, общественные отношения, урегулированные нормами гражданского, информационного, финансового права, в наибольшей степени имеют своим элементом оцифрованную информацию⁵. На использование информационных технологий и средств коммуникаций как отличительную особенность отечественного налогового права указывает Е.Г. Васильева⁶.

В рамках национальной правовой системы налоговые правоотношения играют одну из ведущих ролей в сфере развития цифровых технологий.

Советской школой финансового права налоговое правоотношение трактовалось преимущественно в рамках этатистской концепции: налоговое правоотношение как «отношение, возникшее при уплате налогов

¹ Путило Н.В., Волкова Н.С. Телемедицина: потребности общества и возможности законодательства // Журнал российского права. – 2018. – №6. – С. 124–135.

² Федеральный закон от 31.07.2020 № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

³ Танимов О.В. Влияние цифровых технологий на появление новых структурных элементов системы права // Российская юстиция. – 2019. – № 7. – С. 2–5.

⁴ Саурин А.А. Цифровизация как фактор трансформации права // Конституционное и муниципальное право. – 2019. – № 8. – С. 28.

⁵ Уголовно-юрисдикционная деятельность в условиях цифровизации: монография / Н.А. Голованова, А.А. Гравина, О.А. Зайцев и др. – М.: ИЗиСП. КОНТРАКТ, 2019. – 212 с.

⁶ Васильева Е.Г. Современное налоговое право как фактор развития инновационной модели экономики // Налоги. – 2019. – № 2. – С. 3–6.

социалистическими предприятиями, организациями и гражданами, в котором стороны участвуют как носители прав и обязанностей, установленных законом»¹. Содержание налогового правоотношения фактически сводилось к обязательству по уплате налога, налогоплательщики не рассматривались в качестве самостоятельных управомоченных субъектов.

Рассмотрение налогового правоотношения в узком, одностороннем аспекте сохранилось и в постсоветских научных исследованиях: например, М.Ю. Орлов определил налоговые правоотношения как «урегулированные налоговыми органами общественные отношения, возникшие в связи с выполнением юридическими и физическими лицами своих обязанностей по уплате налогов, а также в связи с осуществлением государственного контроля за уплатой налогоплательщиками налоговых платежей»²; М.В. Кустова – как «урегулированные нормами налогового права общественные отношения, возникающие в процессе организации и осуществления государственных налоговых изъятий принадлежащего организациям и физическим лицам имущества в целях финансового обеспечения публичной деятельности»³.

Односторонний характер соответствующих правоотношений объясняется в научных исследованиях обстоятельством, при котором налогоплательщик имеет «обязанность по совершению активных действий в пользу государства и не имеет права требовать встречных активных действия лично для себя»⁴.

В настоящее время в теории налогового права активное развитие получил комплексный подход к понятию налогового правоотношения, предполагающий рассмотрение налоговых правоотношений во всем их

¹ Цыпкин С.Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. – М., 1955. – С. 28, 39; Советское финансовое право: Учебник для вузов / Отв. ред. Е.А. Ровинский. – М.: Госюриздат, 1961. – С. 173.

² Орлов М.Ю. Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права: дис. ... канд. юрид. наук. – М., 1996. – С. 109.

³ Кустова М.В. Налоговое правоотношений // Налоговое право. Общая часть / М.В. Кустова, О.А. Ногина, Н.А. Шевелева. – М.: Юристъ, 2001. – С. 25.

⁴ Карасева М.В. Проект Налогового кодекса Российской Федерации и новые явления в праве // Хозяйство и право. – 1997 – № 4. 82; Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств. – Алматы, 2001. – С. 84.

многообразии¹, с учетом императивных и диспозитивных особенностей², без строгой привязки к этатистской основе. В рамках данного подхода налогоплательщик и иные субъекты признаются полноценными управомоченными субъектами, в установленных законом случаях выступающими инициаторами налоговых правоотношений³.

Позднее М.Ю. Орлов⁴ отмечает, что налоговые правоотношения ограничиваются не только правами, но и обязанностями государственных органов, которые последние должны исполнять подобно налогоплательщикам.

Так, налоговые правоотношения, являясь составной частью финансово-правовых отношений, в теории налогового права в рамках комплексного подхода определяются как «общественные отношения, урегулированные нормами налогового права, охраняемые государством и характеризующиеся наличием субъективных прав и обязанностей у их участников»⁵; «возникающая на основе норм налогового права индивидуализированная правовая связь между субъектами налогового права в налоговой сфере, складывающейся в процессе реализации их субъективных прав, законных интересов и исполнения обязанностей»⁶; «отношения, возникающие на основе реализации норм налогового права»⁷; «охраняемые государством общественные отношения, возникающие в сфере налогообложения, которые

¹ Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. – М.: Учебноконсультационный центр «ЮрИнфоР», 2003. – С. 87.

² И.И. Кучеров замечает, что такая особенность налогового права как диспозитивность проявляется в налоговых договорных отношениях, например, по поводу заключения соглашений о налоговом кредите и налоговых инвестиционных кредитах согласно статьям 65 – 67 Налогового кодекса РФ (Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. – М.: Учебноконсультационный центр «ЮрИнфоР», 2003. – С. 66).

³ Ядрихинский С.А. К вопросу о понятии налогового правоотношения // Налоги. – 2018. – № 6. С. 16–19.

⁴ Орлов М.Ю. Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства // Финансовое право. – 2006. – № 2. – С. 18–23.

⁵ Тютин Д.В. Субъекты налогового права. Налоговые правоотношения / Налоговое право: курс лекций. 2020 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>; Тедеев А.А. Налоговое право России: учебник для среднего профессионального образования / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. — 7-е изд., перераб. и доп. — Москва: Издательство Юрайт, 2020. – С. 104.

⁶ Ядрихинский С.А. К вопросу о понятии налогового правоотношения // Налоги. – 2018. – № 6. – С. 16–19.

⁷ Карасева М.В. Налоговые правоотношения // Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. – М.: Издательство НОРМА, 2004. – С. 191.

представляют собой социально значимую связь субъектов посредством прав и обязанностей, предусмотренных нормами налогового права»¹.

Также в научной литературе существует позиция, согласно которой налоговое правоотношение рассматривается в качестве налогового обязательства² между равноправными субъектами, обладающими взаимными правами и обязанностями. Сторонники данной позиции распространяют на налоговые правоотношения цивилистическую терминологию³ и считают данный подход попыткой взглянуть на правоотношение между налогоплательщиком и государством с позиции взаимных прав и обязанностей⁴.

Общепринято, что налоговое правоотношение является результатом действия конкретной нормы налогового права⁵, выражает социальную связь субъектов⁶, невозможно вне рамок правового регулирования⁷ и возникает при наличии необходимой совокупности юридических фактов⁸. В рамках налоговых правоотношений происходит реализация законных интересов его участников⁹. Также данные правоотношения содержат высокую долю

¹ Парыгина В.А. Налоговые правоотношения // Бизнес в законе. – 2007. – № 2. – С. 26.

² О.И. Лютова отмечает, что термин «налоговое обязательство» в правовых актах используется в многочисленных значениях, таких как: обязанность по уплате налога; вся совокупность обязанностей налогоплательщика; сумма налогов, подлежащих уплате в бюджет, наряду с процентами, административными штрафами и издержками, связанными со взысканием / Лютова О.И. Налоговая обязанность как институт налогового права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – М., 2014. – С. 29–30.

³ С возможностью использования частноправовых категорий в рамках исследований налогового права связаны многочисленные научные дискуссии: некоторые исследователи выступают за использование частноправовых конструкций в «чистом виде» без возможности адаптаций (Иванов А.А. Понятие «имущественные отношения» и проблемы налогового права // Вестник ВАС РФ. – 2009. – № 1. – С. 76–83); другие ученые выступают за возможность адаптации частноправовых категорий, что связано с имущественным характером налоговых правоотношений (Карасева М.В. Налоговое правоотношение: имущественная идентичность и проблема адаптации частноправовых конструкций. – Закон. – 2010. – № 11. – С. 57 – 67).

⁴ Красюков А.В. Имущественные отношения в налоговом праве: монография / А.В. Красюков; Воронежский государственный университет. – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2018. – С. 57–58.

⁵ Демин А.В. Нормы налогового права: монография / А. В. Демин. – Красноярск: Сибирский федеральный университет, 2010. – С. 74.

⁶ Парыгина В.А. Проблемы понятия и механизма нормативно-правового регулирования налоговых правоотношений в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Москва, 2004. – 234 с.

⁷ Тютин Д.В. Субъекты налогового права. Налоговые правоотношения / Налоговое право: курс лекций. 2020 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁸ Бабанова Ю.В. Юридические факты в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Москва, 2012. – С. 6.

⁹ Ядрихинский С.А. К вопросу о реализации законного интереса налогоплательщика // Налоги. – 2019. – № 6. – С. 15 – 18; Цветкова Е.А. Реализация законного интереса налогоплательщика в налоговых правоотношениях // Финансовое право. – 2015. № 2. – С. 27–33.

экономико-финансовых параметров, зависят от состояния всей финансово-экономической системы государства и ее места в мировом хозяйстве¹.

Налоговым правоотношениям присущи родовые признаки финансовых правоотношений, среди которых властный характер одного из субъектов – государства в лице уполномоченного органа². На властное подчинение как основу налогового правоотношения указывает и Конституционный Суд РФ³. Движение денежных средств как признак материального финансового правоотношения отмечает А.И. Худяков⁴. С.Н. Братусь определял финансовые правоотношения (в том числе налоговые) как властно-организационные и вместе с тем имущественные отношения (данная позиция является примером узкого подхода к определению налогового правоотношения, сводящегося к правоотношению по уплате налога)⁵.

А.В. Красюков⁶ отмечает, что властный характер применим не ко всем налоговым правоотношениям, например, данное свойство отсутствует в обеспечительных налоговых правоотношениях, вытекающих из поручительства или залога (налогово-правовые институты).

Действительно, активное развитие законодательства о налогах и сборах предопределило развитие диспозитивных начал в налоговом праве и появление налоговых правоотношений, не предполагающих властного характера одного из субъектов.

М.В. Карасева отмечает, что каждое структурно сложное финансовое правоотношение может быть разделено на основное финансовое

¹ Петрова Г.В. Современные проблемы развития теории и практики правового регулирования налогообложения в финансовой деятельности государства // Журнал российского права. – 2002. – № 8. – С. 15–19.

² Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. – М.: Госюриздат, 1960. – С. 135; Советское финансовое право: Учебник. – М.: Юрид. лит., 1987. – С. 73–74; Кучеров И.И. Налоговое право России. Курс лекций. – М.: Учебноконсультационный центр «ЮрИнфоР», 2003. – С. 87.

³ Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

⁴ Худяков А.И. Финансовое право Республики Казахстан. Общая часть. – Алматы: Норма-К, 2002. – С. 121.

⁵ Братусь С.Н. Предмет и система советского гражданского права. – М., 1963. – С. 120–123.

⁶ Красюков А.В. Имущественные отношения в налоговом праве: монография / А.В. Красюков; Воронежский государственный университет. – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2018. – 312 с.

правоотношение (в налоговом правоотношении это правоотношение по уплате налогов) и производные¹.

По справедливому замечанию Т.А. Гусевой², налоговые правоотношения часто становятся производными от иных, как правило, имущественных отношений. М.В. Карасева исследует гражданско-правовую детерминацию налогового права³. Г.В. Петрова рассматривает налоговое правоотношение как комплексное правовое явление, вытекающее из финансовых, конституционных, имущественных, административных управленческих, административно-процессуальных, арбитражно-процессуальных, гражданско-процессуальных, информационных отношений⁴. Основанием налоговых правоотношений выступают отдельные факты экономической действительности – «хозяйственные операции»⁵.

Статьей 2 Налогового кодекса РФ определяется перечень общественных отношений, которые урегулированы законодательством о налогах и сборах. Данный перечень включает отношения по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов; отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Соответственно, налоговые правоотношения не ограничиваются правоотношениями по уплате налога, но и включает иные правоотношения, связанные, например, с представлением деклараций, налоговым контролем, досудебным урегулированием налоговых споров, взысканием неуплаченных

¹ Карасева М.В. Виды финансовых правоотношений // Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Отв. ред. М.В. Карасева. – М.: Юрист, 2004. – С. 141–142.

² Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. – М., 2007. – С. 272.

³ Карасева М.В. Гражданско-правовая детерминация налогового права: понятие и сущностная обусловленность // Вестник воронежского государственного университета. Серия: Право. – Воронеж. – № 2(15). – 2013. – С. 313–328.

⁴ Петрова Г.В. Концептуальные проблемы теории и практики правового регулирования налоговых отношений // Законодательство и экономика. – 2002. – № 7. С. 15–19.

⁵ Красюков А.В. Имущественные отношения в налоговом праве: монография / А.В. Красюков; Воронежский государственный университет. – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2018. С. 164–67.

налогов; представлением информации, используемой при налогообложении и так далее¹.

В теории налогового права распространен подход, предполагающий раскрытие определения налоговых правоотношений с помощью перечисления их видов, установленных, в том числе, в статье 2 Налогового кодекса РФ².

Возражая соответствующему дефинированию понятия налоговых правоотношений, С.А. Ядрихинский отмечает, что перечисление блоков, крупных групп налоговых правоотношений не отражает всего многообразия соответствующих правоотношений и их существенных признаков, ввиду чего считает необходимым заменить разновидности налоговых правоотношений родовым понятием – «налоговая сфера», опосредованная нормами налогового права³.

Исследование теоретических подходов к определению налогового правоотношения показывает, что указанные позиции ученых соотносят налоговое правоотношение с урегулированностью «нормами» налогового права. В то же время, как справедливо отмечает В.В. Ершов⁴, с позиции научно обоснованной концепции интегративного правопонимания правовое регулирование не ограничивается «нормативными регуляторами» и «нормами права», но и включает принципы права – первичные правовые регуляторы правоотношений, в результате конкретизации которых и должны вырабатываться нормы права.

¹ Тютин Д.В. Субъекты налогового права. Налоговые правоотношения / Налоговое право: курс лекций. 2020 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

² Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: Учебное пособие. – М., 2009. – С. 120; Налоговое право: Учебник / Под ред. Е.Ю. Грачевой, О.В. Болтиновой. – М., 2012. – С. 52; Яговкина В.А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2003. – С. 7–8; Казаков В.В. Налоговая политика, налогообложение, налоговые правоотношения – основополагающие категории в системе налогового права // Финансовое право. – 2011. – № 7. С. 12–16; Смирных С.Е. Проблемы классификации прав налогоплательщиков в свете совершенствования законодательства о налогах и сборах // Законодательство и экономика. – 2006. – № 12. – С. 35–43; Парыгина В.А. Налоговые правоотношения // Бизнес в законе. – 2007. – № 2. – С. 18–26; Копина А.А. Налоговые правоотношения: понятие, структура, особенности, содержание, основания классификации (виды) / Финансовое право: Учебник для бакалавров (3-е издание) под ред. И.А. Цинделиани. – Проспект, 2016 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

³ Ядрихинский С.А. К вопросу о понятии налогового правоотношения // Налоги. – 2018. – № 6. – С. 16–19.

⁴ Ершов В.В. Регулирование правоотношений: Монография. – М.: РГУП, 2020. – С. 9, 224.

В теории налогового права выделяются имущественные и неимущественные налоговые правоотношения. К имущественным налоговым правоотношениям традиционного относят правоотношения по взиманию налогов; иные виды налоговых правоотношений считаются неимущественными¹.

А.В. Красюков делит имущественные налоговые правоотношения на вещные правоотношения (правоотношения присвоения), возникающие при распоряжении государством своим правом требования к налогоплательщикам (речь идет прежде всего о вариациях одностороннего отказа от их реализации), а также обязательственные правоотношения². Проводя данное разграничение, А.В. Красюков, как и иные авторы³, исходит из межотраслевого характера обязательственного правоотношения.

Д.В. Винницкий выделяет организационно-имущественные отношения, предполагающие активный характер и возникающие между фиском (публично-территориальное образование) и налогоплательщиками (фискальными должниками), а также организационные отношения, «возникающие между индивидуумами и их объединениями и направленные на согласование их взаимных интересов, обеспечение их свобод и возникающие в связи с решением общественных задач, то есть задач, имеющих значение для неограниченного круга лиц»⁴.

В.А. Парыгина делит налоговые правоотношения на имущественные и организационно-имущественные (смешанные, возникают в процессе налогового администрирования, носят вспомогательный характер)⁵; М.Н. Кобзарь-Фролова – на юрисдикционные правоотношения (связаны с налоговыми деликтами) и организационные правоотношения (отношения по

¹ Красюков А.В. Имущественные отношения в налоговом праве: монография / А.В. Красюков; Воронежский государственный университет. – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2018. – С. 84.

² Красюков А.В. Имущественные отношения в налоговом праве: монография / А.В. Красюков; Воронежский государственный университет. – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2018. – С. 103–104.

³ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – Воронеж: Издательство Воронежского государственного университета, 1997. – С. 283 (304); Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб., 2003. – С. 301 – 302.

⁴ Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб., 2003. – С. 121.

⁵ Парыгина В.А. Налоговые правоотношения // Бизнес в законе. – 2007. – № 2. – С. 23

налоговому администрированию), которые возникают в связи с реализацией основных задач и функций государства и органов местного самоуправления¹.

Следует отметить, что налоговые правоотношения характеризуются значительной динамикой расширения, что связано с развитием форм налогового права, в том числе законодательства о налогах и сборах, содержащих (предполагающих введение) нормы и принципы права, регулирующие правоотношения по уплате страховых взносов; фиксированию расчетов и оперативному контролю; национальной системе прослеживаемости товаров² и так далее. К причинам соответствующего динамичного расширения сферы регулирования норм и принципов налогового права можно отнести особенности отечественной кодификации, значительную дискрецию законодателя, особые успехи налоговых органов в рамках налогового администрирования и иные обстоятельства, влияющие на источники налогового права.

Учитывая данные обстоятельства, в рамках настоящего исследования налоговые правоотношения 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, которые реализуются в Российской Федерации.

В Российской Федерации сформированы предпосылки для активного внедрения и последующего применения цифровых технологий, существенным образом влияющих на налоговые правоотношения как составную часть финансовых правоотношений.

¹ Кобзарь-Фролова М.Н. Теоретико-правовые и прикладные основы налоговой деликтологии: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2010. – С. 6.

² Федеральный закон от 09.11.2020 № 371-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и Закон Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

При этом предпосылки для развития цифровизации налоговых правоотношений и налогового администрирования связаны, прежде всего, с общими социально-экономическими и техническими процессами развития цифровых технологий.

Так, анализ предпосылок цифровизации налоговых правоотношений в Российской Федерации позволяет классифицировать их на следующие группы:

1. технологические предпосылки;
2. социально-экономические предпосылки;
3. административные предпосылки.

Технологические предпосылки цифровизации налоговых правоотношений включают достижения научно-технического процесса, среди которых существенное развитие и совершенствование систем хранения, обработки, передачи и анализа больших данных (Big data), включая данные об имущественных объектах и хозяйственных операциях; разработка облачных технологий, коммуникационных платформ; создание эффективных центров обработки данных; создание и совершенствование электронных систем денежных расчетов (банковские карты, эквайринг, системы мобильных платежей, включая NFC-технологии и MST-технологии (Apple Pay, Samsung Pay, Google Pay и иные) на мобильных устройствах и иных современных гаджетах.

Социально-экономические предпосылки цифровизации налоговых правоотношений включают трансформацию бизнес-моделей в условиях цифровой экономики (развитие рынка цифровых услуг без физического присутствия, ускорение цифрового взаимодействия хозяйствующих субъектов и т.д.); повсеместную «гаджетизацию» населения и иные обстоятельства.

Административные предпосылки предполагают наличие потребности государства в лице налоговой администрации в легализации значительной сферы теневого бизнеса, не формирующего какие-либо фискальные поступления в бюджетную систему Российской Федерации; необходимости

борьбы налоговых органов с агрессивными схемами налоговой оптимизации со стороны недобросовестных участников гражданского оборота в рамках применяемых антиуклонительных налоговых норм (концепции необоснованной налоговой выгоды и должной осмотрительности¹, а также более современные положения статьи 54.1 НК РФ², недобросовестное использование низконалоговых юрисдикций³ и иные). Не случайно в докладе «Рост фиктивных инвестиций», который подготовлен экспертами МВФ и Копенгагенского университета, указывается на рост фиктивного капитала, проходящего через организации-однодневки и оседающего в низконалоговых юрисдикциях, что негативно отражается на сборе налогов и росте экономик отдельных государств⁴.

Важной административной предпосылкой является направленность государственных структур на создание эффективного взаимодействия публичных и частных субъектов налогового права.

Таким образом, 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.

В научной литературе отмечаются положительные моменты развития цифровых технологий в сфере налоговых правоотношений. Научное сообщество в рамках финансово-правовых исследований придерживается в целом позиции технооптимизма.

¹ Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

² Федеральный закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

³ Демин А.В., Николаев А.В. Доктрина бенефициарной собственности в контексте BEPS: новые горизонты // Закон. – 2018. – № 8. – С. 102–113.

⁴ Damgoord J., Elkjaer T., Johannesen N., The Rise of Phantom Investment // Finance & Development. – 2019. – Vol. – 56. – Is. 3. – P. 11–13.

Так, И.А. Цинделиани¹ отмечает перспективы повышения собираемости доходов бюджетов за счет формирования единого информационного пространства налогового администрирования, К.Т. Анисина² – возможность устранения ошибок, связанных с «человеческим фактором» и влекущих споры и судебные разбирательства. Г.А. Василевич считает, что «право является одной из тех сфер, где ИКТ играют весьма позитивную роль, содействуя более тесному и эффективному решению государственных и общественных вопросов»³.

Р.М. Мирзаев выделяет две стадии влияния цифровизации на налоговую систему: 1) внедрение новых технологий в рамках совершенствования традиционной налоговой системы; 2) трансформация традиционной налоговой системы, в том числе введение новых налогов, изменение роли налоговых органов⁴.

К положительным результатам цифровизации авторы относят повышение бюджетных налоговых поступлений⁵, пресечение налоговых правонарушений, развитие правовой культуры и добровольного соблюдения налогоплательщиками налогового законодательства⁶, обеспечение прав налогоплательщиков⁷.

¹ Цинделиани И.А. Роль налоговой системы в функционировании публичных финансов государства в условиях развития цифровой экономики // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 30 ноября – 1 декабря 2018 г. / Под ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2019. – С. 85.

² Анисина К.Т. Цифровая экономика как инструмент эффективного взаимодействия участников финансовых правоотношений // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 30 ноября – 1 декабря 2018 г. / Под ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2019. – С. 13.

³ Василевич Г.А. Цифровизация права как средство повышения его эффективности // Конституционное и муниципальное право. – 2019. – № 8. – С. 32–35.

⁴ Мирзаев Р.М. Влияние четвертой промышленной революции на осуществление фискальных полномочий // Финансовое право. – 2020. – № 2. – С. 42–46.

⁵ Матьянова (Губенко) Е.С. Цифровые технологии в налоговых правоотношениях // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 30 ноября – 1 декабря 2018 г. / Под ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2019. – С. 51–57.

⁶ Колосов Д.И. Развитие системы добровольного соблюдения налогового законодательства // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 30 ноября – 1 декабря 2018 г. / Под ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2019. – С. 43.

⁷ Фесько Д.С. Цифровизация контроля как гарантия прав граждан и организаций при его осуществлении // Административное право и процесс. – 2020. – № 3. – С. 63–68.

С.С. Тропская¹ указывает на неоднозначность цифровизации экономики, связывая ее, с одной стороны, с увеличением доступности и вариативности предложений для потребителя, что создает возможности для бизнеса и перспективы роста ВВП, а с другой стороны, с ростом рисков киберугроз, усилением социального неравенства и ростом безработицы, «цифровым рабством».

Е.В. Порохов справедливо замечает, что «в вопросах цифровизации общественно значимых процессов и явлений мы переживаем такой исторический момент, когда право и его реализация на практике могут положительно или отрицательно влиять на развитие инноваций»².

В. Лаптев, В. Федин в рамках исследования вопроса обоснованности цифровизации выделяют сферы необязательной «цифровизации», включающие 1) области с поставленными задачами, которые могут быть выполнены с помощью цифровых технологий или без них; 2) области, в которых без участия человека не обойтись³.

Важным теоретико-правовым вопросом является глубина влияния цифровизации на изменение самой налоговой системы (в том числе налоговые правоотношения): предполагает ли соответствующее влияние коренное изменение налогового правового регулирования, либо же его влияние на регулирование налоговых правоотношений незначительно и ограничивается внесением несущественных изменений в национальные правовые акты (иные формы права), не затрагивающих принципов права.

Ф. Патрик Хаббард по данному поводу отмечает, что современные правовые доктрины, в целом позволяют не отклоняться слишком далеко от того, где бы мы хотели видеть процессы роботизации. Значительные изменения в правовом регулировании как результат длительного

¹ Финансовое право в условиях развития цифровой экономики: монография / К.Т. Анисина, Б.Г. Бадмаев, И.В. Бит-Шабо и др.; под ред. И.А. Цинделиани. – М.: Проспект, 2019. – 320 с.

² Порохов Е.В. Цифровизация и налоговое право // Вестник Института законодательства и правовой информации Республики Казахстан. – 2020. – № 1 (59). С. 312.

³ Laptev V., Fedin V. Legal Awareness in a Digital Society // Russian Law Journal. – 2020. – 8(1). – P. 156.

эволюционного развития с выверенным балансом между конкурирующими интересами предпринимателя и простых людей вряд ли необходимы¹.

В то же время профессор Марк де Вильд (Университет Амстердама, University of Amsterdam) считает, что юриспруденция, в том числе в сфере налогообложения, развивается вслед за социально-экономическим развитием, а не впереди него. Современные налоговые системы обложения основаны и соориентированы на экономическую действительность вековой давности, но им придется измениться².

Мортен Бликс (Mårten Blix, Научно-исследовательский институт экономики промышленности, Стокгольм) и Эмил Бустос (Emil Bustos, Стокгольмская школа экономики) справедливо замечают, что ввиду того, что искусственный интеллект и автоматизация получают все большее распространение, важно, чтобы налоговая система не стала камнем преткновения для адаптации людей, а вместо этого поддерживала необходимые структурные изменения и тем самым улучшала перспективы роста и благосостояния³.

М.Б. Разгильдяева⁴ полагает, что «новые технологии при их применении в общественной и производственной практике потребуют изменения правового регулирования, в том числе в сфере налогообложения», которое должно быть основана на базовых принципах права.

А.И. Овчинников указывает, что цифровизация должна быть основана на нравственных нормах, при этом новые направления в развитии системы права затронут все важнейшие правовые темы: «начиная от проблемы правопонимания, заканчивая цифровизацией правоприменительного

¹ Hubbard F. Patrick. Allocating the risk of physical injury from «sophisticated robots»: Efficiency, fairness, and innovation. In Calo, R., Froomkin, A. M., Kerr I. Robot law. 2016. P. 35 – 50.

² De Wilde M. Tax jurisdiction in a Digitalizing Economy; Why «Online Profits» Are So hard to Pin Down // Intertax. – 2015. – № 12. – P. 796.

³ Blix Mårten. Money for Nothin' – Digitalization and Fluid Tax Bases // IFN Working Paper. – № 1316. – February, 2020. – P. 1–19.

⁴ Разгильдяева М.Б. Цифровые технологии и искусственный интеллект как термины налогово-правового регулирования // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 30 ноября – 1 декабря 2018 г. / Под ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2019. – С. 67.

процесса». Также А.И. Овчинников, ссылаясь на то, что в сфере права должны учитываться процессы цифровизации, отмечает необходимость крайне осторожного подхода к цифровизации права и государства в целях недопущения такого негативного последствия как цифровой тоталитаризм¹.

Таким образом, учеными высказывается позиция о преобразующем характере воздействия цифровых технологий на право. В то же время мнения о глубине такого воздействия, а также преемственности правовых преобразований различаются, многими специалистами отмечается необходимость соотнесения цифровой трансформации права с общепринятыми нравственными принципами (неправом) и принципами права.

Проблематика цифровизации налоговых правоотношений тесным образом связана с налогообложением цифровой экономики.

Так, А.В. Красюков справедливо выделяет два факта влияния цифровой экономики на налогообложение: 1. Налогообложение цифровой экономики (расширение отечественной налоговой юрисдикции на данную сферу и стимулирование ее развития); 2. Включение налогообложения в экосистему цифровой экономики (использование электронных денежных средств, электронный документооборот между налоговыми органами и налогоплательщиками и электронный налоговый контроль)².

Цифровая экономика является важнейшим межотраслевым явлением, не имеющим длительной истории. Так, электронная (цифровая) экономика концептуально сформировалась в конце XX века: американский специалист в сфере информатизации Николас Негропonte в собственной работе «Being Digital» обозначил идею электронной экономики, которая основана на переходе от обработки атомов (аналоговая деятельность) к обработке цифровых битов (цифровая деятельность) в хозяйственной деятельности

¹ Овчинников А.И. Риски в процессах цифровизации права // Юридическая техника. – 2019. – № 13. – С. 257–261.

² Красюков А.В. Исполнение налогового обязательства в условиях цифровой экономики // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 30 ноября – 1 декабря 2018 г. / Под ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2019. – С. 44–45.

человечества¹. Среди преимуществ новой экономики были обозначены виртуальность хозяйственных связей, товаров, работ, услуг; отсутствие громоздкой устаревшей инфраструктуры; быстрота глобальных перемещений, использование цифровых валют и так далее².

Проникновение идей цифровой экономики в отечественное право началось во втором десятилетии XXI века.

Так, по указанию Президента РФ от 05.12.2016 № Пр-2346³ ряду министерств и организаций было поручено разработать и утвердить программу «Цифровая экономика», которая бы предусматривала мероприятия, связанные с развитием условий (правовые, технические, организационные, финансовые), необходимых для формирования цифровой экономики России и ее последующей интеграции в цифровое пространство экономик государств – членов ЕАЭС.

Указом Президента РФ от 09.05.2017 № 203⁴ утверждена Стратегия развития информационного общества в Российской Федерации на 2017 – 2030 годы, которой формирование национальной цифровой экономики указано среди важнейших национальных интересов, а также отмечен гуманистический аспект цифровой экономики.

Согласно Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017 – 2030 годы (пп. «р» п. 4) формирование цифровой экономики приведет к трансформации ключевого фактора производства, которым станут «данные в цифровом виде, обработка больших объемов и использование результатов анализа которых позволяют существенно повысить эффективность различных видов производства, технологий, оборудования, хранения, продажи, доставки товаров и услуг».

¹ Negroponte, Nicholas. Being Digital. – New York: Alfred A. Knopf, 1995. – 243 p.

² Правовое регулирование экономических отношений в современных условиях развития цифровой экономики: монография / А.В. Белицкая, В.С. Белых, О.А. Беляева и др.; отв. ред. В.А. Вайпан, М.А. Егорова. – М.: Юстицинформ, 2019. – 376 с.; Вайпан В.А. Теория справедливости: право и экономика: Монография. – М.: Юстицинформ, 2017. – С. 126.

³ Перечень поручений по реализации Послания Президента Федеральному Собранию (утв. Президентом РФ 05.12.2016 № Пр-2346) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

⁴ Указ Президента РФ от 09.05.2017 № 203 «О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017 – 2030 годы» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

В науке имеются различные определения понятия цифровой экономики: В.А. Вайпан определяет цифровую экономику как «систему экономических отношений, в которой данные в цифровой форме являются ключевым фактором производства во всех ее сферах»¹, А.В. Михайлов – как «совокупность общественных отношений, складывающихся в системе производства, распределения, обмена и потребления, взаимодействие субъектов которых основано на использовании информации»², Р.Ш. Касымов – как новый феномен (e-commerce), результат «процесса слияния информационно-технологических инноваций и экономической деятельности»³.

В рамках цифровой экономики основной фактор производства – это цифровая информация и ее обработка в больших объемах. Применение результатов соответствующего анализа направлено на повышение эффективности и качества производства⁴.

Во исполнение указания Президента РФ, а также в целях развития цифровой экономики в Российской Федерации распоряжением Правительства РФ от 28.07.2017 № 1632-р утверждена Программа «Цифровая экономика Российской Федерации», обозначившая контуры развития цифровой экономики⁵. В последующем распоряжение Правительства РФ от 28.07.2017 № 1632-р было признано утратившим силу Распоряжением Правительства РФ от 12.02.2019 № 195-р⁶ с связи с организацией работы над новым

¹ Вайпан В.А. Правовое регулирование цифровой экономики // Предпринимательское право. Приложение «Право и Бизнес». – 2018. № 1. – С. 12–17.

² Михайлов А.В. Проблемы становления цифровой экономики и вопросы развития предпринимательского права // Актуальные проблемы российского права. – 2018. – № 11 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «КонсультантПлюс» <http://www.consultant.ru/cons/> (дата обращения: 20.10.2020).

³ Касымов Р.Ш. Контроль монополизации в условиях цифровой экономики // Конкурентное право. – 2019. – № 4. – С. 27–30.

⁴ Кирова А.А., Морозова Н.Г., Безверхий А.С. Трансформация налоговой системы России в условиях становления цифровой экономики // Вестник университета. – 2019. – № 1(7). – С. 118–124.

⁵ Распоряжение Правительства РФ от 28.07.2017 № 1632-р «Об утверждении программы «Цифровая экономика Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

⁶ Распоряжение Правительства РФ от 12.02.2019 № 195-р «О признании утратившим силу распоряжения Правительства РФ от 28.07.2017 № 1632-р» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

национальным проектом «Национальная программа «Цифровая экономика Российской Федерации».

Так, Президиумом Совета при Президенте РФ по стратегическому развитию и национальным проектам 04.06.2019 утвержден Паспорт национального проекта «Национальная программа «Цифровая экономика Российской Федерации»¹.

В структуру данного национального проекта входит федеральный проект «Нормативное регулирование цифровой среды», результатами реализации которого должны стать такие обстоятельства как стимулирование развития цифровой экономики за счет установления условий налогообложения НДС операций по экспорту работ, услуг, аналогичных условиям налогообложения операций по экспорту товаров (срок реализации – 01.07.2019); стимулирование (в том числе налоговое) частных инвестиций в российские высокотехнологичные проекты субъектов малого и среднего предпринимательства на ранней стадии реализации (срок реализации – 01.07.2019).

Таким образом, идея цифровой экономики получает все большее развитие в деятельности государства по стратегическому планированию, направленной на последующее реформирование, в том числе, правового регулирования налоговых правоотношений.

Вопросы налогообложения цифровой экономики при осуществлении налоговой политики имеют существенное значение, в том числе в рамках международной конкуренции. Поскольку цифровая экономика продолжает расширяться, вполне возможно, что международная налоговая конкуренция станет более хаотичной, чем когда-либо².

Активно развиваются правоотношения, связанные с налогообложением цифровой экономики. Так, отечественными налоговыми органами начато

¹ Паспорт национального проекта «Национальная программа «Цифровая экономика Российской Федерации» (утв. президиумом Совета при Президенте РФ по стратегическому развитию и национальным проектам, протокол от 04.06.2019 № 7) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Yue «Daisy» Dai. China's Surprising Silence on Digital Taxation // Tax Notes International. – June 24. 2019

администрирование иностранных поставщиков интернет-услуг с 1 января 2017 года в рамках налогообложения НДС¹ (налогообложение электронных услуг, местом реализации которых является территория Российской Федерации) с использованием специального сервиса – НДС-офиса интернет-компаний². Среди проблем налогообложения интернет-услуг в литературе указываются недостаточная развитость технологий, идентифицирующих и отслеживающих сделки в интернет-пространстве, а также пробелы законодательства, регулирующего налогообложение электронной интернет – торговли³; невозможность обнаружения фактов неисполнения или недобросовестного исполнения обязанностей иностранной организацией, отсутствие реальных условий обеспечения всеобщности уплаты налога⁴.

В то же время налогообложение электронных услуг в Российской Федерации не является уникальным явлением: так, налогообложение цифровых услуг осуществлено в различных вариациях в Австралии, Венгрии, Индии, Великобритании и иных государствах⁵. Среди отличий взимания НДС с электронных услуг от взимания НДС с российских налогоплательщиков в литературе отмечаются такие обстоятельства, как отсутствие возможности у иностранных налогоплательщиков для применения вычетов; определение налоговой базы «на основе кассового метода, а не метода начисления»⁶.

Совершенствование цифровых технологий существенным образом влияет на развитие налоговых правоотношений и соответствующих норм и принципов права.

¹ Федеральный закон от 03.07.2016 № 244-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Информация ФНС России «О запуске электронного сервиса «НДС – офис интернет-компаний» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

³ Кирова А.А., Морозова Н.Г., Безверхий А.С. Трансформация налоговой системы России в условиях становления цифровой экономики // Вестник университета. – 2019. – № 1(7). – С. 118–124.

⁴ Ем А.В. Правовое регулирование взимания НДС при международной торговле услугами в электронной форме: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – Москва, 2019. – С. 26.

⁵ Andrew D Mitchell, Tania Voon & Jarrod Hepburn, «Taxing Tech: Risks of an Australian Digital Services Tax under International Economic Law» // Melbourne Journal of International Law (forthcoming). – 2019. – P. 2.

⁶ Мирзаев Р.М. Влияние четвертой промышленной революции на осуществление фискальных полномочий // Финансовое право. – 2020. – № 2. – С. 42–46.

Цифровизация налоговых правоотношений как процесс развития цифровых технологий характеризуется развитием цифрового взаимодействия между различными государственными (местными) органами власти.¹ Так, например, взаимодействие налоговых органов и многофункциональных центров в силу п. 8 ст. 31 Налогового кодекса РФ², Пенсионного фонда Российской Федерации, Фонда социального страхования Российской Федерации, Федерального фонда обязательного медицинского страхования в силу пп. 15, 17 п. 1 ст. 32 Налогового кодекса РФ основано на электронном взаимодействии.

Изменения права, влияющие на развитие налоговых правоотношений, связаны с тем, что внедрение цифровых технологий предполагает качественное улучшение коммуникаций с одновременной обработкой передающейся информации между субъектами налоговых правоотношений (налоговые органы, налогоплательщики, публично-правовые образования и иные) в целях налогообложения.

Следует отметить, что кроме налоговых органов и налогоплательщиков участниками электронного взаимодействия³ при обмене электронной документацией по телекоммуникационным каналам связи выступают операторы электронного документооборота.

В рамках исследования цифровизации налоговых правоотношений особое место занимает реализация проекта ФНС России по созданию систем данных о налогоплательщиках, объектах налогообложения и расчетных операциях налогоплательщиков на основе принципа «big data»,

¹ Постановление Правительства РФ от 28.12.2011 № 1184 (ред. от 02.02.2019) «О мерах по обеспечению перехода федеральных органов исполнительной власти, государственных корпораций, наделенных соответствующими федеральными законами полномочиями по предоставлению государственных услуг, и органов государственных внебюджетных фондов на межведомственное информационное взаимодействие в электронном виде» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Пункт 8 статьи 31 Налогового кодекса РФ введен Федеральным законом от 29.09.2019 № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

³ Приказ ФНС России от 16.07.2020 № ЕД-7-2/448@ «Об утверждении Порядка направления и получения документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также представления документов по требованию налогового органа в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

предполагающего систему подходов, методов и инструментов обработки данных значительных объемов¹.

Согласно легальному определению информационная система представляет собой совокупность содержащейся в базах данных информации и обеспечивающих ее обработку информационных технологий и технических средств². Р.В. Амелин справедливо отмечает, что информационные системы позволяют оптимизировать управленческие процессы как в рамках бизнес-процессов, так и в сфере государственного управления; их правовой режим неотделим от используемых технических средств, алгоритмов, форматов данных, особенной эксплуатации³. При этом относительно информационных систем налоговых органов Р.В. Амелин отмечает, что права и обязанности субъектов налоговых правоотношений реализуются без привязки к соответствующим системам⁴ (классическая модель, отличная от новой модели, предполагающей использование информационных систем, урегулированных на уровне федеральных законов).

Источниками формирования баз данных, администрируемых ФНС России, являются следующие процессы:

- реализация полномочий по государственной регистрации⁵ и постановке на налоговый учет налогоплательщиков, в том числе самозанятых граждан (первичные данные о налогоплательщиках);
- получение информации об объектах налогообложения (недвижимое имущество, транспортные средства, факты заключения договоров дарения,

¹ Булгаков Е.В., Булгаков В.Г. Использование «больших данных» в системе государственного управления: условия, возможности, перспективы // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. – 2015. – № 3. – С. 10–14.

² Легальное определение информационной системы установлено в пункте 2 статьи 3 Федерального закон от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

³ Амелин Р.В. Правовой режим информационных систем: монография / под ред. С.Е. Чаннова. – М.: ГроссМедиа, 2016. – 338 с. // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁴ Например, АИС «Налог» создана на основании решения Совета министров – Правительства Российской Федерации № 1117 от 29.06.1994 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

⁵ Функция по государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей реализуется налоговыми органами в рамках применения Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

предоставление прав пользования природными ресурсами и иные), а также налогоплательщиках (нотариусах, адвокатах, арбитражных управляющих, оценщиках, занимающихся частной практикой, патентных поверенных и иных), включая сведения по миграционному и пенсионному учету, со стороны компетентных органов, организаций, учреждений¹;

- получение информации об объектах налогообложения из налоговой отчетности, которая, по мнению Е.Г. Васильевой², является зачастую основным источником формирования информационных систем налоговых органов;

- получение сведений в рамках проведения мероприятий налогового контроля (истребование информации у банков о расчетных операциях, получение информации у контрагентов о конкретных сделках и договорах, проведение осмотров, выемок и иные);

- применение контрольно-кассовой техники и иных средств фиксации расчетов (например, приложение «Мой налог»), передающих данные в режиме реального времени;

- сопряжение информационных систем различных ведомств, в том числе администрирование налоговыми органами Единого государственного реестра записей актов гражданского состояния (ФГИС «ЕГР ЗАГС»)³; использование данных Единой автоматизированной информационной системы таможенных органов (ЕАИС) ФТС России⁴ и иных систем.

Большие объемы данных предполагают наличие структурированной и неструктурированной информации, которая поступает из большого количества различных разрозненных, слабосвязанных и иных источников

¹ Взаимодействие предусмотрено статьей 85 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Васильева Е.Г. Современное налоговое право как фактор развития инновационной модели экономики // *Налоги*. – 2019. – № 2. – С. 3–6.

³ Приказ ФНС России от 28.09.2018 № ММВ-7-6/560@ «О вводе федеральной государственной информационной системы ведения Единого государственного реестра записей актов гражданского состояния в эксплуатацию» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁴ Приказ ФТС России от 25.03.2019 № 489 «Об утверждении Порядка разработки, опубликования и внесения изменений в форматы и структуры электронных документов, участвующих в обмене при взаимодействии таможенных органов Российской Федерации и заинтересованных лиц» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

информации, в объемах, не поддающихся ручной обработке в разумное время¹. Преимущество компьютерной технологии big data предполагает возможность построения все более сложных моделей и расчета все большего количества возможных случаев (ситуаций)².

Администрируемые ФНС России базы данных используются должностными лицами налоговых органов с помощью единой информационной системы АИС «Налог-3». Данная система позволяет налоговым органам осуществлять дистанционный финансовый и административный контроль за субъектами налоговых и иных правоотношений и обеспечивать их взаимодействие посредством соответствующего правоприменения³.

Процесс развития государственных систем «big data», находящихся в ведении налоговых органов, не ограничивается достигнутыми результатами.

Так, в Российской Федерации создан единый федеральный информационный регистр, содержащий сведения о населении Российской Федерации, аккумулирующий сведения о гражданах РФ и лицах, находящихся на территории РФ, поступающие из различных ведомств. Оператором регистра выступает Федеральная налоговая служба России, зарекомендовавшая себя в качестве одного из флагманов отечественной государственной цифровизации.

Следует отметить, что создание подобной системы больших данных не ограничивается стремлением обеспечения публичных интересов (воинский учет; налоговый учет и так далее), но и носит частноправовую направленность. Так, аккумуляция в одном информационном ресурсе данных о всем населении Российской Федерации, включая данные о доходах населения,

¹ Подпункт «к» пункта 4 Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017 – 2030 годы (утверждена Указом Президента РФ от 09.05.2017 № 203) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Пржиленский В.И. Опыт математизации природы в цифровизации уголовного судопроизводства // Актуальные проблемы российского права. – 2020. – № 6. – С. 126–127.

³ Анисина К.Т. Цифровая экономика как инструмент эффективного взаимодействия участников финансовых правоотношений // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 30 ноября – 1 декабря 2018 г. / Под ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2019. – С. 12.

способствует формированию реестрового принципа оказания государственной социальной поддержки, имеющего беззаявительный характер, что предполагает прямое оказание со стороны государства помощи лицам, которым соответствующая социальная поддержка необходима (семьи с несовершеннолетними детьми, лица с доходом ниже прожиточного минимума, пенсионеры, беженцы).

Таким образом, создание, внедрение и совершенствование государственных систем «big data», подведомственных налоговым органам, является важной основой цифровизации налоговых правоотношений и не ограничивается лишь публичным фискальным интересом, выходит за рамки финансово-правового регулирования и предполагает комплексное обеспечение смежных частных и публичных интересов.

Еще одним направлением цифровизации налоговых правоотношений является автоматизация процедур проведения налогового контроля, включающая создание систем по автоматическому выявлению налоговых разрывов (в рамках администрирования НДС), а также систем, проверяющих корректность заполнения налоговых деклараций (расчетов) и выявляющих наличие ошибок или нарушений со стороны налогоплательщиков (плательщиков страховых взносов).

Так, в рамках администрирования НДС эффективно используется программный комплекс автоматизированного контроля за НДС – ПК АСК «НДС-2»¹. Первоначальная версия данного комплекса начала функционировать с конца 2013 года (ПК АСК «НДС-1»). С января 2015 года была внедрена вторая версия программного комплекса.

Основными задачами ПК АСК «НДС-2» являются достижение полной автоматизации камерального налогового контроля деклараций по НДС (контроль осуществляется за каждой операцией, включенной в книгу покупок

¹ Приказ ФНС России от 13.02.2015 № ММВ-7-6/68@ «О проведении опытной и опытно-промышленной эксплуатации программных средств, обеспечивающих автоматизацию перекрестных проверок, реализующих функции камеральной налоговой проверки налоговых деклараций по НДС на основе сведений из книг покупок, книг продаж и журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

и книгу продаж), а также определение налогоплательщиков, не уплачивающих НДС и не исчисляющих его в налоговых декларациях.

Соответствующие задачи решаются за счет сопоставления цепочек хозяйственных операций, внесенные в книги покупок и (или) продаж с использованием технологий облачного хранилища и «big data». При некорректном отображении операции (неотражении операции, непредставлении декларации) образуется налоговый «разрыв», указывающий на наличие рисков несоблюдения норм и принципов права.

В.Е. Родыгина обоснованно замечает, что соответствующий программный комплекс «специально заточен» на борьбу со злоупотреблениями налоговыми правами (в том числе при использовании «фирм-однодневок»), сравнивая систему действия данного ПК с автоматизированной встречной проверкой, предусмотренной статьей 93.1 Налогового кодекса РФ.

Отдельные компоненты АИС «Налог-3», к которым можно отнести ПК АСК «НДС-2», ПП «Предпроверочный анализ налогоплательщика»¹, обладают признаками искусственного интеллекта, т.е. способны в автономном режиме решать практические задачи, возникающие в рамках осуществления налогового контроля (например, поиск хозяйственных операций и (или) налогоплательщиков со значительными рисками и т.д.).

Следует отметить, что данный автоматизированный программный комплекс используется не только в рамках налоговых проверок, но и иных сопутствующих направлениях налогового администрирования: предпроверочном анализе и контрольно-аналитической деятельности налоговых органов.

¹ Приказ ФНС России от 27.03.2019 № СА-7-12/154@ «О вводе в промышленную эксплуатацию программного обеспечения функционального блока N 3 АИС «Налог-3», реализующего автоматизацию технологических процессов 103.06.09.00.0010 «Отбор отраслей/налогоплательщиков для проведения предпроверочного анализа» (2-я очередь), 103.06.09.00.0020 «Проведение предпроверочного анализа отобранных налогоплательщиков и подготовка предложений по включению в План ВВП/приглашению на Комиссию налогового органа по побуждению налогоплательщика к добровольному уточнению своих налоговых обязательств», 103.06.09.00.0090 «Мониторинг качества предпроверочного анализа», 103.06.09.00.0030 «Планирование выездных налоговых проверок» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Также ФНС России активно участвует в создании электронных сервисов, значительно улучшающих качество взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков¹, а также получение со стороны налогоплательщиков необходимой информации и государственных услуг.

К числу успешно реализованных сервисов в сфере налогообложения можно отнести личные кабинеты физических лиц, юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, «Личный кабинет налогоплательщика иностранной организации», «Личный кабинет для плательщиков налога на профессиональный доход (самозанятых)»²; «Создай свой бизнес»; «Государственная регистрация юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»; «Сведения об ИНН физического лица»; «Прозрачный бизнес»; «НДС-офис интернет-компании» и иные. Перечень интернет-сервисов ФНС России включает систему из 61 сервиса³.

Функционирование сервисов ФНС России направлено на упрощение исполнения обязанности налогоплательщика по уплате налога: получение необходимой информации, проверка рисков, использование налоговых калькуляторов, исполнение обязанностей и реализация прав через сервисы, получение справочной информации и так далее.

По этому поводу Р.Г. Домов справедливо отмечает, что институт личного кабинета налогоплательщика необходимо рассматривать в качестве шага в процессе цифровизации и информатизации взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков и реализации правового статуса участников налоговых правоотношений⁴.

¹ Лютова О.И. Права налогоплательщиков: трансформация в условиях цифровизации // *Налоги*. – 2020. – № 5. С. 10.

² Правовой статус личного кабинета налогоплательщика установлен в статье 11.2 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

³ Приказ ФНС России от 07.08.2019 № СА-7-19/401@ «Об официальном сайте Федеральной налоговой службы» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁴ Домов Р.Г. Цифровизация взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками: проблемный комментарий к статье 11.2 Налогового кодекса РФ // *Налоги*. – 2020. – № 1. С. 10–14.

Б.Г. Бадмаев¹ в рамках исследования цифровых платформ отмечает, что за счет улучшения качества обслуживания налогоплательщиков возможно достигнуть повышения налоговых поступлений в бюджет ввиду того, что многие налоговые нарушения связаны с недостаточным знанием или неправильным применением налогового законодательства или значительной трудоемкостью при подготовке налоговых документов.

Применение цифровых технологий налоговых органов выходит за рамки налоговых правоотношений. Так, налоговыми органами успешно реализован проект по созданию системы учета, обработки и контроля всех расчетных операций в рамках розничной торговли (включая продажу товаров, работ, услуг) с помощью цифрового применения контрольно-кассовой техники (онлайн-касс)².

Эффективность процесса перехода на онлайн-кассы позволил обеспечить переходный период, продлившийся с 01.07.2017³ по 01.07.2019⁴. В настоящее время по общему правилу все субъекты предпринимательской деятельности обязаны применять онлайн-кассы.

Технология онлайн-касс создала основу для цифровой трансформации отечественного ритейла, а также позволила создать условия для уменьшения расходов хозяйствующих субъектов, связанных с контрольно-кассовой техникой, и повышения эффективности их деятельности⁵.

¹ Финансовое право в условиях развития цифровой экономики: монография / К.Т. Анисина, Б.Г. Бадмаев, И.В. Бит-Шабо и др.; под ред. И.А. Цинделиани. – М.: Проспект, 2019. – 320 с.

² Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

³ Федеральный закон от 03.07.2016 № 290-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

⁴ Федеральный закон от 06.06.2019 № 129-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

⁵ Шарандина Н.Л. Цифровая экономика и налоговое администрирование // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 30 ноября – 1 декабря 2018 г. / Под ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2019. – С. 81.

Отдельным направлением цифровизации в деятельности налоговых органов является создание системы контроля и борьбы с контрафактной продукцией с помощью систем маркировки отдельных видов продукции. В то же время из обязанности по осуществлению обязательной маркировки товаров не возникает напрямую налоговых правоотношений (иная правовая основа¹; иная природа).

Институт обязательной маркировки товаров совмещает в себе административно-правовую составляющую (обеспечение публичных интересов)² и гражданско-правовую составляющую (гражданско-правовой элемент управления товарным качеством, который основан на юридическом равенстве продавца и покупателя, свободной конкуренции, автономии воли, приоритете прав и законных интересов потребителей; обеспечении прав потребителей, а также свободы гражданского оборота)³. Финансово-правовая составляющая обязательной маркировки товаров проявляется, скорее, во влиянии на эффективность отечественной налоговой системы (повышение налоговых доходов бюджета).

Также цифровизация тесным образом взаимосвязана и с иными сферами регулирования финансового права (налоговое право выступает подотраслью финансового права), в том числе с бюджетными правоотношениями (например, функционирование программы «Электронный бюджет»)⁴; отношениями, возникающими при проведении государственных (муниципальных) закупок (например, развитие электронных процедур в рамках закупок)⁵.

¹ Согласно п. 3 ст. 1 Федеральный закон от 28.12.2009 № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» данным законодательным актом осуществляется правовое регулирование горизонтальных и вертикальных (властных) правоотношений в сфере торговой деятельности.

² Изотов А.В. Правовая природа маркировки отдельных видов товаров в контексте цифровизации деятельности налоговых органов // Современное общество и право. – № 4 (47). – 2020. – С. 33–38.

³ Чельшева Н.Ю. Правовая природа маркировки товаров как инструмента обеспечения надлежащего качества // Право и экономика. – 2019. – № 8. С. 5–10.

⁴ Распоряжение Правительства РФ от 20.07.2011 № 1275-р «О Концепции создания и развития государственной интегрированной информационной системы управления общественными финансами «Электронный бюджет» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁵ Финансовое право в условиях развития цифровой экономики: монография / К.Т. Анисина, Б.Г. Бадмаев, И.В. Бит-Шабо и др.; под ред. И.А. Цинделиани. – М.: Проспект, 2019. – 320 с.

С учетом изложенного, **цифровизация налоговых правоотношений** представляет собой 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.

Сами по себе цифровые технологии, не предполагающие преобразующего воздействия на налоговые правоотношения (например, использование должностными лицами налоговых органов цифровых гаджетов, функционирование отдельных цифровых аналитических и статистических систем), не могут рассматриваться в качестве элементов цифровизации налоговых правоотношений.

Цифровизация как многоаспектный процесс, влияющий на трансформацию налоговых правоотношений, должна быть основана на следующих существенных принципах.

1. Принцип законности, предполагающий использование цифровых технологий налоговых органов исключительно в целях, установленных действующим правом.

2. Принцип соблюдения баланса частных и публичных интересов, предполагающий недопущение перегибов при цифровизации налоговых правоотношений в сторону излишнего обеспечения публичного фискального интереса либо частноправового интереса налогоплательщика. Так, Е.Л. Васяниной справедливо отмечается, что эффективное финансово-правовое регулирование должно базироваться на оптимальном балансе соотношения публично-правовых и частноправовых начал¹.

¹ Васянина Е.Л. Новые подходы к регулированию финансовых правоотношений в условиях глобализации и цифровизации экономических процессов // Финансовое право. – 2020. – № 4. С. 3–6.

3. Принцип профессионализма и компетентности разработчиков и пользователей цифровых технологий и информационных систем в рамках налоговых правоотношений¹.

4. Принцип обеспечения налоговой тайны при использовании цифровых технологий.

5. Принцип «одного окна», предполагающий, с одной стороны, унификацию взаимодействия налогоплательщика и государства, а с другой стороны, однократность представления информации обязанным лицом налоговому органу.

Цифровизация выступает экзогенным фактором развития налогового права и налоговых правоотношений, что предполагает ее внешнее происхождение, предопределенность процессов научно-технического прогресса, а также независимость процессов развития цифровых технологий от системы права. Цифровизация с позиции научно обоснованной интегративной концепции правопонимания выступает экзогенным фактором воздействия на источники права (прежде всего, правотворческую деятельность органов государственной власти)², которые воздействуют на внутреннее и внешнее выражение права (формы права).

Преобразующее воздействие цифровизации на налоговые правоотношения обусловлено следующими факторами.

Во-первых, внедрение цифровых технологий предполагает качественное улучшение коммуникаций между субъектами налоговых правоотношений (налоговые органы, налогоплательщики, налоговые агенты, публично-правовые образования и иные субъекты) с одновременной возможностью обработки и преобразования передающейся информации

¹ Данный принцип прямо следует из принципа профессионализма и компетентности государственного служащего, установленного в пункте 4 статьи 4 Федерального закона от 27.07.2004 № 79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Ершов В.В. Регулирование правоотношений: Монография. – М.: РГУП, 2020. – С. 137.

Во-вторых, появление возможности автоматизации процессов полной фиксации, учета, хранения и обработки данных о хозяйственных операциях и объектах налогообложения налогоплательщиков, влияющих на размер его налоговой обязанности (автоматизация процесса определения размера налоговой обязанности). При этом соответствующий потенциал цифровых технологий предполагает его распространение на иные операции субъектов налоговых правоотношений, осуществляемые в рамках реализации взаимных прав и обязанностей.

В-третьих, создание уникальных технологий и интегрированных систем сбора, хранения и обработки больших объемов данных о налогоплательщиках, позволяющих повысить эффективность различных направлений деятельности налоговых органов (учет налогоплательщиков, налоговый контроль, контрольно-аналитическая деятельность и иные).

В-четвертых, цифровые технологии, основанные на принципах искусственного интеллекта, существенным образом меняют архитектуру налогового контроля и содержание соответствующих правоотношений.

Искусственный интеллект является одной из разновидностей цифровых технологий и обладает способностями к самостоятельному принятию решений на основе полученных данных¹, чем, безусловно, превосходит программы, неспособные выйти за рамки прописанных алгоритмов. Искусственный интеллект выступает «следующей стадией развития робототехники»². Также среди особенностей искусственного интеллекта выделяется способность к самообучению³.

Следует отметить, что в рамках правовых научных исследований упоминать искусственного интеллекта (Artificial Intelligence, AI) необходимо в значении слабого искусственного интеллекта (Narrow AI), способного

¹ В ГОСТ Р ИСО 8373-2014 «Роботы и робототехнические устройства. Термины и определения», термины «разумный робот» и «робот с элементами искусственного интеллекта» приведены в качестве синонимов.

² Лаптев В.А. Понятие искусственного интеллекта и юридическая ответственность за его работу / В.А. Лаптев // Право. Журнал Высшей школы экономики. – 2019. – № 2. – С. 79–102.

³ Евстратов А.Э., Гученков И.Ю. Пределы применения искусственного интеллекта (правовые проблемы) // Правоприменение. – 2020. – Т. 4. – № 2. – С. 13–19.

эффективно решать задачи на основе машинного обучения (machine learning, ML) и иных компонентов в рамках узких направлений деятельности, а не сильного искусственного интеллекта (General AI), обладающего всеми способностями человеческого разума (споры о возможности существования подобного искусственного интеллекта происходят, скорее, в области научной фантастики). В рамках ML используются средства математической статистики, численных методов, методов оптимизации, теории графов и теории вероятности, различные техники использования данных в цифровом виде.

В. Лаптев, В. Федин отмечают, что искусственный интеллект представляет собой продукт «алгоритмического познания», основанный на заранее запрограммированных вычислительных операциях, выполняемых с данными, хранящимися в его памяти¹.

Проблема правового регулирования правоотношений, связанных с технологиями искусственного интеллекта, признается на высшем уровне, что подтверждает утвержденная Правительством Российской Федерации Концепция развития регулирования отношений в сфере технологий искусственного интеллекта и робототехники до 2024 года².

В-пятых, цифровизация позволяет значительно упростить многие процедуры, осуществляемые субъектами налоговых правоотношений посредством ликвидации излишних обязанностей, либо создания новых цифровых подходов к реализации взаимных прав и обязанностей субъектов налоговых правоотношений.

Развитие цифровых технологий в исследуемой сфере, с одной стороны, обеспечивает эволюцию отдельных налоговых правовых институтов, прав и обязанностей субъектов (например, обязанности по предоставлению налоговых деклараций), а с другой стороны, трансформирует основы

¹ Laptev V., Fedin V. Legal Awareness in a Digital Society // Russian Law Journal. – 2020. – 8(1). – P 146.

² Распоряжение Правительства РФ от 19.08.2020 № 2129-р «Об утверждении Концепции развития регулирования отношений в сфере технологий искусственного интеллекта и робототехники до 2024 года» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

построения налоговых правовых институтов (например, институт налогового контроля) и является важным условием для появления качественно новых налоговых институтов (например, создание новых специальных налоговых режимов, определение правового статуса отдельных цифровых технологий).

В-шестых, влияние цифровизации на налоговые правоотношения проявляется в уменьшении возможностей для субъективного усмотрения сотрудников налоговых органов, которое, по мнению Ю.В. Старых¹, предполагает отсутствие обязанностей по выбору из множества возможностей конкретной возможности поведения (выбор существует в условиях наличия нескольких альтернатив).

Подводя итог изложенному в данном параграфе, рассматривая понятие и юридическое значение цифровизации налоговых правоотношений, представляется возможным сделать несколько выводов.

Во-первых, 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.

Во-вторых, налоговые правоотношения необходимо рассматривать 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.

¹ Старых Ю.В. Усмотрение в налоговом правоприменении / под ред. М.В. Карасевой. – М., 2007. // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

В-третьих, цифровизация налоговых правоотношений представляет собой 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.

В-четвертых, 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.

§ 2. Особенности и содержание налоговых правоотношений в условиях цифровизации

Повсеместная цифровизация налоговых правоотношений существенным образом влияет на содержание и особенности соответствующих правоотношений. Данное утверждение справедливо в отношении всего многообразия видов налоговых правоотношений.

Структуру налогового правоотношения составляют такие элементы как субъекты, объект, а также содержание соответствующего правоотношения. Содержание налогового правоотношения включает в себя совокупность субъективных прав и юридических обязанностей участников соответствующего правоотношения.

В советской юридической литературе содержание правоотношения рассматривалось в рамках монистического подхода (правоотношение предполагает единое содержание: субъективные права и обязанности сторон¹, поведение участников², взаимодействие в соответствии с правами и обязанностями³), а также в рамках плюралистического подхода, согласно которому выделяются несколько видов содержания правоотношения. Так, Ю.К. Толстой выделял юридическое и волевое содержание правоотношения⁴, Н.И. Матузов – фактическое, юридическое и волевое содержание⁵, О.А. Красавчиков⁶ – социальное и юридическое содержание.

¹ Иоффе О.С. Правоотношение по советскому гражданскому праву. – Л., 1949. – С. 143

² Агарков М.М. Обязательство по советскому гражданскому праву // Избранные труды по гражданскому праву. – М., 2002. – С. 422–423.

³ Явич Л.С. Общая теория права. – Л., 1976. – С. 210.

⁴ Толстой Ю.К. К теории правоотношения. – Ленинградский государственный университет им. А.А. Жданова. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1959. – С. 32, 66.

⁵ Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько 2-е изд., перераб. И доп. – М., 2001. – С. 280–300.

⁶ Красавчиков О.А. Гражданское правоотношение // Советское гражданское право / под ред. О.А. Красавчикова. – М., 1985. – Т. 1. – С. 72–73.

Большинство ученых-теоретиков выделяет юридическое (совокупность прав и обязанностей сторон), а также фактическое, материальное¹ (конкретные действия по реализации прав и обязанностей) содержание правоотношения².

С.С. Алексеев³ придерживался компромиссного подхода, который предполагает исследование материального и юридического составляющего в содержании правоотношений как сторон единого содержания. А.В. Красюков, соглашаясь с данной позицией, отмечает, что юридическим содержанием правоотношения во многом предопределяется его фактическое содержание⁴. В рамках данного исследования автор соглашается с соответствующим компромиссным подходом к содержанию налогового правоотношения.

Налоговая обязанность или обязанность субъекта налогового правоотношения в общетеоретическом смысле представляет собой предусмотренную налоговым правом меру должного поведения субъекта налогового правоотношения⁵. Налоговая обязанность не существует сама по себе, являясь составляющей юридического содержания какого-либо правоотношения⁶.

Теоретическая выработка и процесс развития понятия налоговой обязанности (налоговых обязанностей) связан с постепенным усложнением его содержания⁷.

Налоговая обязанность в теории налогового права рассматривается с позиций узкого и широкого подходов. Узкий подход ограничивает понятие налоговой обязанности отдельными обязанностями налогоплательщиков

¹ Копина А.А. Налоговые правоотношения: понятие, структура, особенности, содержание, основания классификации (виды) / Финансовое право: Учебник для бакалавров (3-е издание) под ред. И.А. Цинделиани. – Проспект, 2016 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

² Леушин В.И. Правовые отношения // Теория государства и права / под ред. В.М. Корельского и В.Д. Перевалова: 2-е изд., изм. и доп. – М., 2002. – С. 340; Алексеев С.С. Общая теория права. В двух томах. Т. I – М.: Юрид. лит., 1981. – С. 355.

³ Алексеев С.С. Общая теория права: в 2 т. – М., 1981. – С. 114.

⁴ Красюков А.В. Имущественные отношения в налоговом праве: монография / А.В. Красюков; Воронежский государственный университет. – Воронеж: Издательский дом ВГУ. – 2018. – С. 84.

⁵ Сергиенко Р.А. Налоговая правосубъектность организации // Финансовое право. – 2002. – № 2.

⁶ Красюков А.В. Имущественные отношения в налоговом праве: монография / А.В. Красюков; Воронежский государственный университет. – Воронеж: Издательский дом ВГУ. 2018. – С. 57 – 58.

⁷ Лютова О.И. Налоговая обязанность как институт налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – М., 2014. – С. 7.

(например, обязанность по уплате налога¹, обязанность по уплате налога (сбора)², обязанность по уплате налогов и иные обязанности, непосредственно связанные с уплатой налогов (ведение учета, исчисление и иные))³. Широкий подход предполагает включение в категорию налоговая обязанность всего комплекса мер должного поведения налогоплательщика⁴, всей системы обязанностей налогоплательщика, связанных с уплатой налога⁵.

Налоговая обязанность как собирательная категория налогового права с помощью правовых норм преобразуется в конкретные действия, связанные с постановкой на налоговый учет, определением и ведением учета объектов налогообложения, исчислением налога, составлением и представлением в налоговые органы налоговой отчетности, уплатой (перечислением) денежных средств в бюджет, и иные⁶.

М.В. Карасева указывает на сложный характер налогового правоотношения (налогового обязательства), которое предполагает наличие основной (ключевой) обязанности по уплате налога и, соответственно, права требования соответствующей уплаты⁷.

Ключевая обязанность в рамках налоговых правоотношений предполагает существование множества производных обязанностей, направленных на реализацию основного финансового правоотношения, к которым можно отнести: исчисление налога; представление информации о правах в отношении определенных видов имущества, предоставление документов, подтверждающих право на налоговые вычеты, и иные⁸.

¹ Лукьянов В.В. Правовые основы исполнения обязанности по уплате налогов: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Саратов, 2006. – С. 14.

² Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. 2-е изд. – М.: Центр ЮрИнформ, 2006. – С. 140, 141.

³ Чибинев В.М. Проблемы соотношения понятий «обязанность» и «обязательство» в налоговом праве // Налоги. – 2006. – № 3. – С. 32.

⁴ Калашникова Э.Л. Неопределенность налоговой обязанности: финансово-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2008. – С. 13; Клейменова М.О. Налоговое право: учебное пособие. – М.: МФПУ «Синергия», 2013. – С.164.

⁵ Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 2 тома. Т 1: Общая часть. – М.: Статут, 2009. – С. 746.

⁶ Иванов А.Г. Правовая природа налогового администрирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – М., 2008. – С. 8, 16–17; Печенкина А.А. Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога (финансово-правовой аспект): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – Саратов, 2018. – С. 10.

⁷ Карасева М.В. Финансовое правоотношение: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.12. – Воронеж, 1998. – С. 218.

⁸ Цепова Е.А. Финансово-правовые обязательства граждан Российской Федерации - собственников имущества за рубежом // Налоги. – 2019. – № 3. – С. 45–48.

Категория налоговых обязанностей весьма разнородна, что обусловлено множественным характером налоговых правоотношений. Так, ключевой налоговой обязанностью является обязанность по уплате налога, имеющая конституционно-правовой базис. В то же время налоговые обязанности существуют в рамках множества налоговых правоотношений: налоговые обязанности, возникающие в рамках налогового контроля, обжалования действий (бездействий) налоговых органов; взыскания налогов, информационного обмена субъектов налоговых правоотношений и иных правоотношений.

В научной литературе налоговые обязанности делятся на оградительные (воздержание от определенных действий); гарантирующие (предполагающие положительные действия), охранительные (претерпевание мер принудительного воздействия) обязанности; основные (формирование налоговой базы, исчисление и уплата налогов) и факультативные (сопровождение контроля за выполнением основных обязанностей) обязанности¹; всеобщие (родовые), видовые и конкретные (персонифицированные) обязанности². Разделение на основные и факультативные (производные) применимо также к обязанностям налоговых органов³.

Основания для возникновения налоговых обязанностей также весьма разнородны: основанием для обязанности по уплате налога является такой юридический факт как объект налогообложения (получение дохода, приобретение налогооблагаемого имущества и так далее)⁴; для обязанности по представлению информации (документов) налоговому органу – соответствующее законное требование налогового органа; для обязанности вышестоящего налогового органа по рассмотрению жалобы

¹ Пепеляев С.Г. Основные права и обязанности налогоплательщиков // Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Альпина Паблишер, 2015. — С. 207–222.

² Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. Т. II. — Х: Право, 2002. — С. 447

³ Яговкина В.А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект). — М.: Граница. — 2004. — С. 100.

⁴ Печенкина А.А. Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога (финансово-правовой аспект): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. — Саратов, 2018. — С. 12.

налогоплательщика – подача в установленный срок соответствующей жалобы со стороны уполномоченного представителя налогоплательщика и так далее.

Налоговое право (в субъективном смысле) или право субъекта налогового правоотношения – принадлежащая субъекту налогового правоотношения мера свободного, дозволенного поведения, установленная налоговым правом и обеспечиваемая государством.

В теории налогового права выделяют четыре элемента субъективного налогового права: правомочие совершать действие (бездействие); правомочие требовать от иных лиц не препятствовать действиям (бездействиям); правомочие на самозащиту; правомочия на блага и социальные последствия своих действий (бездействия)¹. А.В. Красюковым выделяются три правомочия: на собственные активные действия; требования активного (пассивного) поведения; на защиту нарушенного права путем применения мер государственного принуждения². Данное утверждение согласуется с общетеоретическими правовыми подходами³.

Ключевым правом в рамках налоговых правоотношений выступает право Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования в лице уполномоченного органа по обеспечению соответствующего фискального интереса, корреспондирующее обязанности налогоплательщика по уплате налога. Публичное право требовать уплаты налогов и взимать их является суверенным правом публично-правового образования ввиду невозможности отнесения данного права к какому-либо иному субъекту⁴.

При этом налоговый орган как непосредственный участник налогового правоотношения и своеобразный универсальный представитель конкретного публично-правового образования не вправе отказаться от реализации своих

¹ Якушев А.О. Субъективные права и интересы в налоговом праве // Финансовое право. – 2006. – № 9.

² Красюков А.В. Имущественные отношения в налоговом праве: монография / А.В. Красюков; Воронежский государственный университет. – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2018. – С. 266.

³ Александров Н. Г. Право и законность в период развернутого строительства коммунизма. – М., 1961. – С. 225.

⁴ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М., 2001. – С. 99, 107.

прав, что даже привело к формированию в научной литературе позиции о необходимости именовании таких прав правами-обязанностями¹.

Налогоплательщики в рамках налоговых правоотношений обладают правами, перечень которых установлен в статье 21 Налогового кодекса РФ (фактически данный перечень не является исчерпывающим, отдельные права налогоплательщиков урегулированы в иных положениях Общей части, а также положениях Особенной части Налогового кодекса РФ). Права налогоплательщика в рамках налоговых правоотношений предполагают наличие возможностей по воздействию на государственные органы².

В теории налогового права существует множество оснований классификации прав субъектов налоговых правоотношений. Так, С.С. Тропская классифицирует права по принадлежности их к определенным сферам: сфера исполнения обязанности по уплате налога, сфера налогового контроля, сфера производства по привлечению к налоговой ответственности, сфера оспаривания актов и действий (бездействий)³.

Учитывая многообразие налоговых правоотношений, их содержание, включая субъективные права и юридические обязанности, существенно различается в зависимости от вида конкретного налогового правоотношения.

Следует учесть, что содержание налоговых правоотношений во многом обуславливается структурированностью и преемственностью стадий налогового процесса. Как точно заметил Н. Винер, окружающий нас мир – это мир процесса, а не окончательного, мертвого равновесия⁴.

В научной литературе налоговый процесс рассматривается с различных позиций: Н.П. Кучерявенко рассматривает налоговый процесс в качестве особой комплексной системы взаимосвязанных правовых форм деятельности субъектов налогового права, которые направлены на реализацию налоговых

¹ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – Воронеж, 1997. – С. 217 – 218.

² Козлов Н.А. Защита прав налогоплательщика в ходе налогового контроля: дисс ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Москва, 2019. С. 39.

³ Тропская С.С. Правовой статус налогоплательщика – физического лица в Российской Федерации: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2007. – С. 21.

⁴ Винер Н. Я – математик. – М., 1967. – С. 314.

процедур, которые необходимы для регулирования отношений посредством налогово-правовых норм (формы деятельности выражены осуществлением прав и исполнением обязанностей участников налоговых процедур в целях достижения конкретного интереса в налогообложении)¹; Т.Н. Макаренко – в качестве нормативно установленной формы упорядочения деятельности субъектов права по установлению, введению, исчислению и уплате налогов (сборов), контроля за соответствующей деятельностью, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, а также привлечения к налоговой ответственности²; А.В. Демин – как урегулированный правом «порядок рассмотрения индивидуально-конкретных дел, связанных с разрешением налоговых споров и применением мер налогово-правового принуждения»³. Д.В. Винницкий предлагает ограничить налоговый процесс производством по делам о налоговых правонарушениях в рамках дополнительной юридической конструкции – «налоговое процедурное право»⁴.

Налоговому процессу присущи все видовые признаки юридического процесса: связь с реализацией прав и обязанностей; ориентация на достижение юридического результата; основан на процессуальных нормах; использование специальных средств и приемов юридической техники; участие уполномоченных властных субъектов⁵; стадийный характер⁶. При этом в теории права юридический процесс рассматривается в узком (юридический процесс ограничен сферой судебного рассмотрения конкретных споров) и

¹ Кучерявенко Н.П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация. – К., 2009. – С. 128–129.

² Макаренко Т.Н. Налоговый процесс и налоговое производство // Финансовое право. – 2002. – № 3. – С. 28.

³ Демин А.В. Налоговый процесс и налоговые процедуры: в поисках компромисса // Налоги. – 2010. – № 3. – С. 6–9.

⁴ Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб. – 2003. – С. 309; Винницкий Д.В. Проблемы правовой регламентации процедурных (и процессуальных) отношений в российском налоговом праве // Налоги и налогообложение. – 2005. – № 1.

⁵ Батарин А.А. Правовое регулирование исчисления налога: монография / под ред. И.И. Кучерова. – М.: Юриспруденция. – 2014. – 216 с.

⁶ Давыдова М.В., Пантелеев А.И. Понятие и предмет налогового процессуального права // Финансовое право. – 2006. – № 3. – С. 12.

широком (упорядоченная форма деятельности по реализации материальных норм права) смыслах¹.

В то же время нельзя не отметить производность налогового процесса от материального права: так, В.А. Парыгина справедливо замечает, что в ходе налоговых правоотношений для реализации материальных норм налогового права применяются налогово-процессуальные нормы как позитивного (регулятивного), так и налогово-деликтного характера²; К.С. Бельский отмечает производный (вторичный) характер процессуальных финансовых правоотношений по сравнению с материальными финансовыми отношениями³. Аналогичной позиции придерживается Е.Е. Якушкина⁴.

Налоговый процесс предопределен процессуальным характером множества положений национальных правовых актов в сфере налогообложения (прежде всего положений законодательства о налогах и сборах). Данное обстоятельство влияет на развитие процессуальных налоговых правоотношений и отдельных налоговых процедур, представляющих собой внутренне структурированные, иерархичные и развивающиеся совокупности сменяющихся актов поведения⁵, направленные на достижение определенных правовых результатов. Макаров В.О. отмечает, что в настоящее время наблюдается взаимовлияние государственно-правовых явлений и сети Интернет, которая усложняет и усиливает процедурную составляющую права⁶.

В теории налогового права выделяют следующие последовательно сменяющиеся стадии налогового процесса (широкий подход): исчисление

¹ Бачурин Д.Г. Налоговый процесс как юридическая основа налогового администрирования // Российский юридический журнал. – 2016. – № 5. – С. 184–193.

² Парыгина В.А. Налоговые правоотношения // Бизнес в законе. – 2007. – № 2. – С. 26.

³ Бельский. К.С. Финансовые правоотношения // Финансовое право: учебник для бакалавров / Б.Г. Бадмаев, А.Р. Батяева, К.С. Бельский и др.; под ред. И.А. Цинделиани. – 3-е изд. – М.: Проспект, 2016. – 656 с. // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁴ Якушкина Е.Е. Взаимосвязь налогового материального и процессуального права // Финансовое право. 2012. № 1. С. 39.

⁵ Реут А.В. Понятие налоговых процедур // Налоговые процедуры: Учеб. пособие / Под ред. А.Н. Козырина. – М.: Норма, 2008. – С. 11.

⁶ Макаров В.О. Трансформация юридических процедур под влиянием сети Интернет // Право и современные государства. – 2018. – № 1. – С. 48 – 55.

налога; уплата налога; корректировка налоговой обязанности; налоговый контроль; принудительное взыскание налога; привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения¹.

В рамках настоящего исследования ввиду всеобъемлющего влияния цифровых технологий налоговый процесс рассматривается в широком смысле, предполагающем охват всего порядка реализации налоговых материально-правовых норм, начиная от процесса исчисления и уплаты налога и заканчивая процессами взыскания налога, привлечения к налоговой ответственности и досудебного урегулирования налоговых споров.

Влияние цифровизации на налоговые правоотношения имеет разнонаправленный характер, охватывающий каждую из составляющих содержания налогового правоотношения. А.В. Красюков точно замечает, что изменение правоотношения возможно по двум направлениям: по линии носителей прав и обязанностей, а также по линии содержания прав и обязанностей². Н.В. Омелехина³ справедливо выделяет три направления внедрения цифровизации в финансовую сферу: цифровая трансформация объекта финансовых правоотношений, цифровая трансформация содержания финансовых правоотношений, цифровая трансформация субъектов финансовых правоотношений.

Так, развитие цифровых технологий ведет к появлению новых налоговых правоотношений, новых субъективных прав и юридических обязанностей участников налоговых правоотношений, трансформации уже существующих прав и обязанностей, а также ликвидации отдельных прав и обязанностей.

¹ Гудимов В.И. Налоговый контроль: процессуально-правовая характеристика: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.14. – Воронеж, 2005. – С. 15 – 16.

² Красавчиков О.А. Юридические факты в советском гражданском праве / О.А. Красавчиков. – М.: Госюриздат, 1958. – С. 90.

³ Омелехина Н.В. Цифровизация как фактор трансформации финансовых правоотношений // Финансовое право. 2020. № 9. С. 12–17.

Важнейшей особенностью налоговых правоотношений в условиях цифровизации является дифференциация моделей налоговых правоотношений в рамках отдельных стадий налогового процесса.

Категория «правовая модель» достаточно часто встречается в рамках научно-правовых исследований в разных значениях: как «типовая схема и принцип действия – как своеобразное построение прав, обязанностей, ответственности», «интеллектуальное разрешение проблемы, результат творческих решений»¹; как идеальный образ и образ, воплощенный в законодательстве²; как форма отражения правовой действительности, служащая средством отвлечения и выражения внутренней структуры сложного правового явления, несущая информацию об объекте или выполняющая специальную описательную задачу³. Так, А.В. Демин, исследуя тенденции развития налогового права, отмечает фактор воздействия цифровых технологий на «модели управления налоговыми процессами»⁴.

В рамках настоящего исследования под моделью налогового правоотношения понимается устойчивая совокупность субъектов конкретного вида налогового правоотношения, их прав и обязанностей, включая принадлежность к конкретному субъекту, выражающая внутреннюю структуру соответствующего правоотношения.

Цифровые технологии за счет автоматизации отдельных налоговых процедур значительно изменяют, упрощают совокупность прав и обязанностей субъектов правоотношений по исчислению и уплате налога; правоотношений, возникающих в процессе налогового контроля или привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. В

¹ Алексеев С.С. Тайна права. – М.: НОРМА, 2001. – С. 41.

² Рафалюк Е.Е., Кичигин Н.В. Реализация правовых моделей: проблемы и поиск решений // Журнал российского права. – 2014. – №. 5. – С. 135–140.

³ Безруков А.С. Правовая модель как инструмент юридической науки и практики: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. – Владимир, 2008. – С. 30.

⁴ Демин А.В. Теория информационного обмена и цифровые технологии в сфере налогового администрирования // Право в информационном обществе: трансформация или модернизация? – материалы V Международного сравнительно-правового конгресса. – 2019. – С. 40.

то же время классические модели налоговых правоотношений также сохраняются.

Так, в рамках отдельных правоотношений по исчислению и уплате налога у налогоплательщика устраняются следующие обязанности:

- обязанность по представлению в налоговый орган налоговой декларации либо расчета (соответствующая обязанность отсутствует у плательщиков налога на профессиональный доход¹; транспортного налога; земельного налога; у плательщиков страховых взносов – индивидуальных предпринимателей)²;

- обязанность по исчислению налога (данная обязанность отсутствует у налогоплательщиков по налогу на профессиональный доход³; по имущественным налогам физических лиц).

В то же время освобождая налогоплательщиков от обязанности по исчислению налогов, законодатель возлагает соответствующую обязанность на налоговые органы, что объективно исходит из необходимости обеспечения фискального публичного интереса и не исключает права налогоплательщика на представление налоговому органу информации об операциях, уменьшающих сумму подлежащего уплате налога.

Однако данные изменения права применимы только к конкретным налогам (специальным налоговым режимам), администрирование которых подлежит эффективной цифровизации. При этом классическая модель соответствующего правоотношения сохраняется при исчислении НДС, налога на прибыль организаций, водного налога и иных налогов (специальных налоговых режимов).

¹ Налоговая декларация по налогу в налоговые органы не представляется согласно статье 13 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Для индивидуальных предпринимателей, не имеющих наемных работников, представление отчетности по страховым взносам в налоговый орган не установлено.

³ Налог на профессиональный доход исчисляется налоговым органом согласно статье 11 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

В рамках правоотношения по уплате налога у налогоплательщика появляется эксклюзивное (действует только в рамках уплаты налога на профессиональный доход) право на предоставление налоговому органу права на направление в банк поручений на списание и перечисление средств с банковского счета налогоплательщика в счет уплаты налога и получение от банка необходимой для реализации указанных полномочий информации¹. Соответствующему праву налогоплательщика корреспондирует обязанность налогового органа своевременного и корректного осуществления вышеуказанных действий.

У налогоплательщика – физического лица появляется право уплаты имущественных налогов и НДФЛ через осуществление единого налогового платежа физического лица². Данному праву корреспондируют обязанности налогового органа по своевременному зачету суммы единого налогового платежа физического лица в счет имеющихся обязанностей по уплате налогов и своевременному уведомлению налогоплательщика о принятом решении о зачете. Введение правового института единого налогового платежа физического лица может рассматриваться как стадия поэтапного перехода к «проактивной» роли государства в рамках налогообложения.

При этом классическая модель правоотношения по уплате налога, предполагающая совершение активных действий по перечислению денежных средств на конкретный счет Федерального казначейства также сохраняется в рамках каждого из существующих налогов.

В настоящее время происходит трансформация камерального контроля за счет дифференциации оснований его проведения, что качественно меняет содержание налогового правоотношения, возникающего в процессе налогового контроля: проведение камеральной проверки приобретает

¹ Соответствующее право налогоплательщика установлено в п. 5 ст. 11 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Правовой статус единого налогового платежа физического лица установлен в статье 45.1 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

характер не только должной меры поведения (обязанности), но и возможной меры поведения (права) налогового органа.

В рамках правоотношения, вытекающего из налогового контроля за уплатой налога на профессиональный доход, обязанности налогового органа вообще связаны с выявлением обстоятельств несоответствия физического лица требованиям, предъявляемым к налогоплательщикам и их хозяйственным операциям в рамках данного специального налогового режима¹.

Существенной трансформации подвергаются налоговые правоотношения, возникающие в процессе налогового контроля, ввиду развития системы налогового мониторинга; оперативного контроля.

Дифференциация моделей налоговых правоотношений связана с расширением применения удачных моделей соответствующих правоотношений (например, развитие института единого налогового платежа, субинститута налогового мониторинга, обязанности налогового органа по автоматизированному исчислению налога, внепроверочной формы налогового контроля и так далее).

В целом национальные правовые акты характеризуются постепенным усложнением норм права, конкретизирующих более абстрактные принципы права и выступающих одной из основ возникновения налоговых правоотношений. Так, в главе 14 «Налоговый контроль» Налогового кодекса РФ установлены права налоговых органов, реализующиеся фактически в рамках правоотношений, возникающих в рамках принудительного взыскания задолженности по налогам, а именно право на истребование у налогоплательщика (иных лиц) информации об имуществе в случае неисполнения решения о взыскании задолженности по налогам².

¹ Статья 5 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Данное право налогового органа установлено в пункте 2.1 статьи 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

При этом трансформация налоговых правоотношений детерминируется изменением модели налоговых правоотношений на более ранних стадиях налогового процесса.

Так, изменение способа исчисления налога с отменой обязанности по составлению и представлению в налоговый орган налоговой декларации неизменно влечет корректировку модели правоотношения, возникающего в процессе налогового контроля, ввиду, например, невозможности проведения камерального налогового контроля. А изменение правоотношения в рамках налогового контроля влечет изменение последующих процессуальных правоотношений по привлечению к налоговой ответственности.

Налоговый орган как субъект налогового правоотношения ввиду соответствующей трансформации обязан фокусироваться не на проверке корректности данных налоговой декларации (расчета), а на проверке полноты и корректности данных о хозяйственных операциях (иных объектах налогообложения), учитываемых при налоговом учете, прежде всего, за счет применения контрольно-кассовой техники.

Исследование цифровизации налоговых правоотношений показывает упрощение отдельных налоговых правоотношений в рамках многостадийного налогового процесса вплоть до исключения из него отдельных правоотношений.

Освобождение частноправовых субъектов налоговых правоотношений от ряда обязанностей (прежде всего по исчислению налога) значительно упрощает налоговое правоотношение, ведь реализация соответствующих обязанностей со стороны налогового органа осуществляется с использованием специальных автоматизируемых информационных систем, не доступных иным участникам правоотношений.

В рамках правоотношений по уплате страховых взносов индивидуальными предпринимателями, не имеющими наемных работников вслед за правоотношениями по уплате страховых взносов, фактически отсутствуют правоотношения, возникающие из осуществления налогового

контроля. Связано данное обстоятельство с тем, что плательщик страховых взносов уплачивает страховые взносы в бюджет без предоставления декларации (расчета), в случае выявления расхождений налоговым органом не инициируются мероприятия налогового контроля либо процессуальные правоотношения по привлечению лица к налоговой ответственности, а осуществляются мероприятия по взысканию неуплаченных сумм страховых взносов (в адрес налогоплательщика выставляется требование об уплате страховых взносов, тем самым возникает правоотношение, связанное с процессом взыскания задолженности по страховым взносам).

Также в рамках правоотношений по уплате транспортного налога и земельного налога организациями возникает упрощенная модель правоотношений, связанных с осуществлением налогового контроля, не предполагающая возникновение правоотношений по привлечению к налоговой ответственности. В рамках налогообложения транспортного налога¹, земельного налога² организациям направляется сообщение об исчисленных налоговыми органами суммах налога (новелла законодательства о налогах и сборах).

Развитие бездекларативного способа определения размера налоговой обязанности существенным образом влияет и на налоговые правоотношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, или налоговые деликтные правоотношения³.

Доказательством данного утверждения является то обстоятельство, что в рамках правоотношений, вытекающих из процедур привлечения к налоговой ответственности за правильностью исчисления и уплаты налога, размер которого определен бездекларативным способом, у налогового органа

¹ Обязанность налогового органа по направлению сообщения об исчисленных налоговыми органами суммах транспортного налога установлена в пункте 4 статьи 363 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Обязанность налогового органа по направлению сообщения об исчисленных налоговыми органами суммах земельного налога установлена в пункте 5 статьи 397 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

³ Тедеев А.А. Налоговое право России: учебник для среднего профессионального образования / А.А. Тедеев, В. А. Парыгина. — 7-е изд., перераб. и доп. — Москва: Издательство Юрайт, 2020. – С. 105.

отсутствует обязанность по составлению и направлению в адрес налогоплательщика акта налоговой проверки, а также последующие обязанности в рамках процесса привлечения к налоговой ответственности.

Также развитие цифровых коммуникационных технологий влияет на изменение содержания налоговых правоотношений за счет изменения способа передачи информации в рамках реализации прав, исполнения обязанностей со стороны частных субъектов, либо правоприменения со стороны публичных субъектов.

Коммуникации в рамках теории коммуникаций – это эффективное синхронное и диахронное взаимодействие, цель которого состоит в передаче информации от одного субъекта к другому.¹ При этом информация может быть представлена в звуковом (аудиальном), бумажном (шире – материальном), электронном виде.

Налоговый кодекс РФ определяет следующие способы коммуникации² между субъектами налоговых правоотношений:

1. непосредственное взаимодействие субъектов³;
2. почтовый способ, обеспечивающий передачу информации на бумажных носителях;
3. цифровой (электронный) способ, включающий следующие разновидности:
 - применение личных кабинетов налогоплательщиков (дифференцированы в зависимости от статуса налогоплательщика – физического лица, индивидуального предпринимателя, организации), а также иных сервисов официального сайта ФНС России (например, сервис по направлению обращений);

¹ Гавра Д. Основы теории коммуникации / Д. Гавра. — Учебное пособие. Стандарт третьего поколения. – СПб: Питер, 2011. – 288 с.

² Изотов А.В. Коммуникации в налоговых правоотношениях в условиях цифровизации / А.А. Изотов // Современное общество и право. – № 1 (50). – 2021. – С. 28–33.

³ Например, реализуется при заявлении устных возражений в рамках рассмотрения материалов выездных налоговых проверок; сдаче документов нарочно в новый орган), в рамках которого передаются информация (документы) на различных носителях.

- применение специальных приложений (приложение «Мой налог» для плательщиков налога на профессиональный доход, «НДС – офис интернет-компаний» для плательщиков НДС с электронных услуг, оказываемых на территории России);

- применение телекоммуникационных каналов связи (ТКС);

- использование доступа к информационным системам организации (в рамках применения налогового мониторинга).

Развитие различных способов коммуникации между участниками налоговых правоотношений является ярким примером одной из важнейших особенностей современных отечественных налоговых правоотношений – усиливающейся дифференциации их моделей¹.

Способы коммуникации между участниками налоговых правоотношений могут рассматриваться в нескольких аспектах:

Во-первых, способ коммуникации как структурный элемент субъективного налогового права или юридической налоговой обязанности;

Во-вторых, способ коммуникации как элемент реализации права как социального регулятора (субъективного налогового права или юридической налоговой обязанности)².

В настоящее время бумажный документооборот в сфере налогообложения на протяжении длительного периода времени постепенно заменяется оборотом информации (документов) в электронной форме.

Так, налоговые декларации по НДС представляются в налоговые органы в электронном виде с налогового периода за I квартал 2014 года³.

Аналогичный способ передачи информации предусмотрен в рамках

¹ Guseva T.A., Smetanina E.E., Izotov A.V. Features of the Development of Tax Legal Relations in the Context of Digitalization // 2nd International Scientific and Practical Conference on Digital Economy (ISCDE 2020). – Advances in Economics, Business and Management Research, volume 156. – P. 569–573.

² В рассматриваемом аспекте не предполагается изменения содержания налогового правоотношения как элемента механизма правового регулирования, а связан с развитием осуществления актов по реализации прав и обязанностей, а именно действий субъектов в форме исполнения, использования и правоприменения (например, в рамках применения личного кабинета налогоплательщика).

³ Письмо ФНС России от 17.10.2013 № ЕД-4-3/18592 «О направлении письма Минфина России»; Письмо Минфина России от 08.10.2013 № 03-07-15/41875 «О подаче деклараций по НДС» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

исполнения обязанности налогоплательщика по представлению пояснений по декларации по НДС.

Более того, законодателем определены общие условия обязательного представления налоговых деклараций (расчетов) в налоговые органы в электронном виде согласно пункту 3 статьи 80 Налогового кодекса РФ, среди которых наличие среднесписочной численности сотрудников свыше 100 человек; отнесение к категории крупнейших налогоплательщиков.

В иных случаях налогоплательщики, не имея обязанности по предоставлению деклараций в налоговый орган в электронном виде, вправе реализовать соответствующее право.

Предусмотрена возможность электронного документооборота между участниками правоотношений по возврату сумм НДС в рамках системы «tax free».¹ При этом к обязанности субъекта, осуществившего реализацию, относится обязанность по формированию документа (чека) для компенсации суммы НДС в рамках системы «tax free» в электронном виде по требованию гражданина иностранного государства.

Определение правового статуса личного кабинета налогоплательщика² предоставило налоговым органам и налогоплательщикам (физические лица, индивидуальные предприниматели, организации) право на передачу друг другу документов (информации), сведений в электронной форме³. При этом само использование личного кабинета является правом, а не обязанностью налогоплательщика⁴.

¹ Федеральный закон от 20.07.2020 № 220-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части организации документооборота с использованием электронных документов (чеков) для компенсации суммы налога на добавленную стоимость, оформленных физическим лицам – гражданам иностранных государств при реализации им товаров» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Правовой статус личного кабинета налогоплательщика установлен в статье 11.2 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

³ Подобное право предусмотрено, например, в п. 7 ст. 23, абз. 3 п. 7 ст. 45, п. 4 ст. 52, п. 6 ст. 69, п. 4 ст. 78, п. 5 ст. 78, п. 6 ст. 78, п. 2 ст. 79, п. 5 ст. 79, п. 1 ст. 80, п. 5.1 ст. 84, п. 2 ст. 93, п. 1 ст. 139.2 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

⁴ Домов Р.Г. Цифровизация взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками: проблемный комментарий к статье 11.2 Налогового кодекса РФ // *Налоги*. 2020. № 1. С. 10–14.

Также налоговые органы вправе направлять информацию о наличии недоимки и (или) задолженности по пеням, штрафам, процентам посредством СМС-сообщений и (или) электронной почты согласно пункту 7 статьи 31 НК РФ в адрес налогоплательщиков с 01.04.2020.

Анализируя права и обязанности субъектов по передаче документов, образующихся в рамках налогообложения в электронном виде, можно предположить, что речь в данном случае идет не о появлении новых прав и обязанностей, а об изменении уже существовавших: например, обязанность налогоплательщика по представлению в налоговый орган налоговой декларации сохраняется, в то же время она преобразуется посредством изменения способа передачи соответствующей декларации.

Данное утверждение справедливо, например, в отношении обязанности органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления по передаче информации и копий законов, иных правовых актов об установлении, изменении и прекращении действия региональных и местных налогов в территориальные органы ФНС России в электронном виде с 01.01.2019 согласно пункту 2 статьи 16 Налогового кодекса РФ¹. До соответствующих изменений права данная обязанность существовала в рамках налогового правоотношения, однако способ передачи необходимой информации был иным.

В то же время значительная дискреция законодателя в рамках изменения законодательства о налогах и сборах связана с появлением новых прав и обязанностей, связанных с передачей информации между субъектами налоговых правоотношений, которые изначально основаны на электронном способе передачи информации. По данному поводу Е.Г. Беликов² справедливо отмечает связь между внедрением информационных технологий и изменением

¹ Федеральный закон от 03.08.2018 № 302-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Беликов Е.Г. Тенденции социально и инновационно направленного развития налогового законодательства в условиях цифровой экономики // Налоги. – 2019. – № 4. С. 23.

содержания правосубъектности субъектов налоговых правоотношений за счет появления дополнительных прав и обязанностей.

К числу соответствующих прав и обязанностей, в основе исполнения которых электронный (цифровой) способ передачи документов (информации), могут быть отнесены:

- обязанность органа исполнительной власти субъекта Российской Федерации по передаче в электронном виде перечня налогоплательщиков, определенных на основании дополнительных критериев, в отношении которых продлены сроки уплаты налогов за период 2020 года по смыслу абз. 3 п. 4 ст. 4 Налогового кодекса РФ¹;

- обязанности налогоплательщиков, оказывающих электронные услуги, местом реализации которых признается территория Российской Федерации, и налоговых органов по передаче документов (информации), образующихся в рамках налогообложения соответствующих услуг по НДС, через НДС-офис интернет компании согласно п. 5.2 ст. 23, п. 6 ст. 31 Налогового кодекса РФ²;

- обязанность международной компании по предоставлению сведений о контролирующих лицах международной компании по смыслу п. 6 ст. 24.2 Налогового кодекса РФ³;

- обязанность уполномоченного органа государственной власти субъекта Российской Федерации по направлению в налоговый орган решений о включении организаций (внесении изменений) в реестр участников региональных инвестиционных проектов в электронной форме согласно п. 3 ст. 25.10 Налогового кодекса РФ;

- обязанности налогоплательщиков по представлению в электронном виде заявлений о применении налоговых льгот участников региональных

¹ Соответствующая обязанность установлена Федеральным законом от 01.04.2020 № 102-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Федеральный закон от 03.07.2016 № 244-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

³ Обязанность введена Федеральным законом от 03.08.2018 № 294-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и главу 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (в части особенностей налогообложения международных холдинговых компаний)» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

инвестиционных проектов согласно п. 1 ст. 25.12-1 Налогового кодекса РФ; уведомлений об участии в иностранных организациях и уведомления о контролируемых иностранных компаниях согласно п. 4 ст. 25.14 Налогового кодекса РФ;

- обязанность налогового органа по направлению в банк поручений на списание и перечисление в бюджетную систему денежных средств со счетов налогоплательщиков по смыслу п. 2 ст. 46 Налогового кодекса РФ;

- обязанность уполномоченных органов по предоставлению в налоговые органы информации о миграционном учете, кадастровом учете и государственной регистрации прав на недвижимое имущество, информации о застрахованных лицах и иной информации по смыслу п. 11 ст. 85 Налогового кодекса РФ;

- обязанности Федерального казначейства и банков о представлении в электронной форме информации в налоговые органы об открытии (о закрытии, об изменении реквизитов) лицевого счета организации и информации о расчетных счетах (выписки по расчетным счетам) налогоплательщиков согласно п. 1 ст. 85 и п. 1.1 ст. 85.1 Налогового кодекса РФ

- обязанность материнской компании международной группы компаний (уполномоченного участника; участника международной группы компаний) по предоставлению в налоговый орган странового отчета согласно п. 4 ст. 105.16-2 Налогового кодекса РФ¹.

Начиная с 2024 года предполагается полный переход на электронное взаимодействие участников налоговых правоотношений в рамках налогового мониторинга через информационные системы организации с прекращением взаимодействия через ТКС или использования бумажных носителей².

¹ Обязанность введена Федеральным законом от 27.11.2017 № 340-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Федеральный закон от 29.12.2020 № 470-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

Следует отметить, что вышеуказанные юридические обязанности участников различных налоговых правоотношений сами по себе не возникли ввиду развития цифровых технологий (в данном случае мотивы введения данных обязанностей разнятся: это и поддержка инвестиций, и исполнение международных обязательств, и совершенствование налогового контроля и иные обстоятельства), однако способ передачи документов (информации), являющийся неотъемлемым элементом соответствующих обязанностей, прямо следует из цифровизации.

Анализ действующих норм и принципов налогового права показывает, что в рамках налоговых правоотношений существуют и обязанности с корреспондирующими им правами, относящиеся к налогоплательщикам и налоговым органам и возникшие исключительно в рамках обеспечения функционирования цифровых коммуникационных технологий и информационных систем. К числу соответствующих обязанностей (прав) можно отнести:

- обязанность налогоплательщика обеспечить условия для получения документов от налоговых органов в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота при достижении определенных условий¹ (численность сотрудников, отнесение к числу крупнейших плательщиков)²;

- обязанность налогоплательщика передать налоговому органу квитанцию в электронной форме о приеме документов налогового органа в течение шести дней со дня их отправки³;

- право налогового органа на приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации в случае неисполнения обязанности,

¹ Обязанность налогоплательщика установлена в абзаце 1 пункта 5.1 ст. 23 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Изначально соответствующая обязанность введена Федеральным законом от 28.06.2013 № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

³ Обязанность налогоплательщика установлена в абзаце 1 пункта 5.1 статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

связанной с обеспечением получения от налогового органа документов в электронной форме по ТКС, либо с передачей налоговому органу квитанций о приеме документов¹;

- обязанность налогового органа передавать налогоплательщику в электронной форме квитанцию о приеме при получении документов, переданных в налоговый орган через личный кабинет налогоплательщика²;

- обязанность налогового органа по размещению сведений, не являющихся налоговой тайной, на официальном сайте ФНС России (например, сведения о суммах недоимки и задолженности по пеням и штрафам (по каждому налогу и сбору, страховому взносу), налоговых правонарушениях, мерах ответственности, обеспечительных мерах и иные)³.

Обязанность по представлению квитанций в получении документов (информации) в электронной форме в рамках налоговых правоотношении прямо соотносится с правом субъекта налогового правоотношения по представлению соответствующего документа в электронной форме. Ввиду чего правовое урегулирование соответствующей обязанности, с одной стороны, направлено на обеспечение законности процедур в рамках налогового процесса, а с другой стороны, призвано исключить возможные случаи злоупотреблений участников налоговых правоотношений, заключающихся в сознательном нежелании принимать какие-либо документы, связанные с налогообложением.

Представляется, что активное внедрение цифровых технологий во взаимодействие государства и налогоплательщиков потребует со временем пересмотра характера использования личного кабинета налогоплательщика: соответствующее право на использование личного кабинета

¹ Право налогового органа установлено в подпункте 1.1, подпункте 2 пункта 3 статьи 76 Налогового кодекса РФ Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Обязанность налогового органа установлена в подпункте 4.1 пункта 1 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

³ Данная обязанность налогового органа установлена в пункте 1.1 статьи 102 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

налогоплательщика будет трансформировано в ограниченную обязанность для большинства граждан.

Так, Минфином России предполагается развитие электронного документооборота в налоговой сфере, в том числе за счет поэтапного перехода к направлению налоговых уведомлений в электронной форме через личный кабинет налогоплательщика без дублирования по почте на бумажном носителе (за исключением инвалидов, малоимущих граждан, несовершеннолетних, пенсионеров, граждан предпенсионного возраста и некоторых других категорий граждан).

Данная инициатива объясняется стремлением обеспечить надежность и гарантированность своевременного получения налоговых уведомлений и предполагается к реализации в отношении физических лиц, проживающих в городах с численностью населения более 1 миллиона человек¹.

Обязательная регистрация личного кабинета налогоплательщика для физических лиц (например, при постановке на налоговый учет молодых граждан) существенно сократит издержки традиционных каналов взаимодействия государства и гражданина в сфере налогообложения (почта, личное взаимодействие). В то же время гражданам должна быть гарантирована возможность использования личного кабинета налогоплательщик с личных устройств или устройств, находящихся в специализированных пунктах в налоговых органах, органах местного самоуправления, ведь как справедливо заметила профессор София Ранчордас (Sofia Ranchordas) коронавирусный кризис обнажил проблему, которой мало кто из ученых-юристов в последнее десятилетие уделял достаточного внимания: почти половина населения мира в настоящее время исключена из цифровой революции². Данное утверждение частично применимо и к Российской Федерации.

¹ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов (утв. Минфином России) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Ranchordas Sofia. The Digitalization of Government and Digital Exclusion: Setting the Scene (April 29, 2020) // University of Groningen Faculty of Law Research Paper, forthcoming in Ferreira Mendes, G. & Blanco de Moraes, C. (eds.). *Direito Publico e Internet: Democracia, Redes Sociais e Regulação do Ciberespaço* FGV Publicacoes/IDP/Univ. Lisboa, (Public Governance 4.0, 2020). – P. 3.

Цифровой (электронный) способ передачи информации имеет намного большую эффективность по сравнению с иными способами: расходуются меньшие материальные и трудовые ресурсы; позволяет успешно не только передавать информацию, но и обрабатывать ее¹; значительно уменьшает время передачи информации; имеет лучшие стандарты информационной безопасности; уменьшает нагрузку на организации почтовой связи.

С учетом данных обстоятельств представляется необходимым постепенный отказ от использования почтового способа передачи информации в рамках налоговых правоотношений между субъектами налоговых правоотношений (прежде всего налоговыми органами и налогоплательщиками).

Так, достигнутый уровень цифрового взаимодействия между государством и частными лицами позволяет создать официальную коммуникационную цифровую платформу по обмену информацией между всеми государственными (муниципальными) органами власти и частными субъектами, связанную с функционирующими ГИС, показавшими свою эффективность (Госуслуги, личные кабинеты налогоплательщиков).

Руководитель ФНС России Д.В. Егоров отмечает, что бумажный документооборот уйдет в прошлое, ФНС России планирует приступить к разработке правовых актов, чтобы создать систему электронного документооборота².

Создание подобной системы позволит существенно снизить бумажный документооборот, уменьшить материальные и трудовые затраты, снизить нагрузку на почтовые организации, исключить ошибки, связанные с осуществлением почтовых отправлений.

Государственная коммуникационная цифровая платформа (система официальной электронной почты) должна строиться на основе обеспечения

¹ Ярким примером данного обстоятельства является взаимодействие налоговых и регистрирующих органов в рамках применения статьи 85 Налогового кодекса РФ.

² Даниил Егоров рассказал о планах развития налоговых органов в эфире программы «Налоги» // Налоговая политика и практика. – 04.12.2020. // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://nalogkodeks.ru/daniil-egorov-rasskazal-o-planakh-razvitiya-nalogovykh-organov-v-ehfire-programmy-nalogi>.

тайны переписки (иных режимах охраняемых законом тайн), усиленных стандартах защиты информации, невозможности внесения ретроспективных изменений (коррекций) в переписку; открытости данных об адресах официальной электронной почты (данные о ней должны содержаться в ЕГРН, ЕГРИП, ЕГРЮЛ и иных государственных реестрах наряду с адресами места нахождения, места жительства).

Государственная цифровая коммуникационная платформа, предполагающая объединение единого цифрового профиля лица, позволит обеспечить не только эффективное вертикальное взаимодействие (государство – гражданин) в рамках налоговых и иных публичных правоотношениях, но и эффективное горизонтальное взаимодействие между частными субъектами (например, коммуникации в рамках судебных разбирательств, процедур банкротства, коммерческих взаимоотношений). Соответственно, вопрос создания и правового регулирования государственной цифровой коммуникационной платформы выходит за рамки налогового правового регулирования и охватывает большинство отраслей современного отечественного права.

Так, неразрывная связь правового статуса гражданина (организации) с его (ее) местом жительства (местом нахождения) регулируется нормами и принципами частного права (например, нормы о месте жительства, месте нахождения, юридически значимых сообщениях, статьи 20, 54, 165.1 Гражданского кодекса РФ) и публичного права (например, ст. 11, п. 5 ст. 31 Налогового кодекса РФ). Соответствующая связь должна быть дополнена (а в среднесрочной перспективе и заменена) цифровым профилем гражданина (организации), что потребует внесения изменения в многочисленные положения национальных правовых актов (гражданского, налогового законодательства).

Возможное внедрение государственной цифровой коммуникационной платформы должно осуществляться с обязательным использованием правовых стимулов, среди которых могут выступать снижение размеров

государственных пошлин, предоставление дополнительных государственных льгот, сокращение сроков реагирования государственных (муниципальных) органов на обращения (декларации, заявления) частных субъектов и иные.

При этом государственная цифровая коммуникационная платформа не должна одновременно распространяться на всех граждан, учитывая значительные размеры в Российской Федерации населения пенсионного и предпенсионного возраста, которое объективно сложно вовлечь в эффективное цифровое взаимодействие. Напротив, данная платформа должна развиваться на основе привлечения наиболее активных участников информационного взаимодействия (государственные и муниципальные органы, практикующие юристы, адвокаты, нотариусы и иные лица).

Таким образом, 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.

Процессы цифровизации налоговых правоотношений относятся и к правоотношениям налоговой ответственности.

Налоговая ответственность рассматривается в качестве правоотношения, участниками которого выступают государство в лице налоговых органов и лицо, совершившее налоговое правонарушение, на которого возлагается обязанность по претерпеванию негативных последствий

в виде налоговых санкций, в качестве которых выступает денежное взыскание (штраф)¹.

С.П. Бортников² в содержание охранительного правоотношения налоговой ответственности включает право и обязанность уполномоченного органа воздействовать на правонарушителя и принудить его к претерпеванию правоограничений, а также разграничивает правоотношение налоговой ответственности и налоговую ответственность, определяемую в качестве «юридической обязанности ... дать ответ и объяснение в отношении своих действий по ненадлежащему исполнению или неисполнению требований норм налогового права, реализующейся в правомерном поведении субъектов, одобряемом или поощряемом государством, а в случае нарушения – обязанность правонарушителя претерпеть осуждение в форме налоговой санкции»³.

Введение электронного документооборота как часть цифровизации привело к возникновению новых правоотношений налоговой ответственности:

- предусмотренной статьей 119.1 Налогового кодекса РФ за несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме;

- статьей 129.13 Налогового кодекса РФ за нарушение налогоплательщиком порядка и (или) сроков передачи в налоговый орган сведений о произведенном расчете, связанном с получением дохода от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), являющегося объектом налогообложения налогом на профессиональный доход,

- статьей 129.14 Налогового кодекса за нарушение порядка и (или) сроков передачи в налоговый орган уполномоченным оператором

¹ Пункт 2 статьи 114 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Бортников С.П. Юридическая ответственность в налоговом праве: теория и практика: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.04. – Москва. – 2017. – С. 14.

³ Бортников С.П. Юридическая ответственность в налоговом праве: теория и практика: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.04. – Москва. – 2017. – С. 14–15.

электронной площадки или уполномоченной кредитной организацией сведений о произведенном расчете, связанном с получением дохода от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), являющегося объектом налогообложения налогом на профессиональный доход.

В рассматриваемом случае влияние цифровизации на регулятивные налоговые правоотношения неизбежно влечет возникновение и соответствующих охранительных правоотношений, что не удивительно, учитывая необходимость решения социальных конфликтов, возникающих ввиду внедрения цифровых технологий в сфере налогообложения.

В рамках налоговых правоотношений, возникающих в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, развитие цифровых технологий приводит к расширению состава обязанностей налогового органа. Так, в настоящее время в рамках интерактивного сервиса ФНС России «Состояние рассмотрения жалоб»¹ вышестоящие налоговые органы обязаны информировать налогоплательщиков – заявителей жалоб о движении рассмотрения жалоб (апелляционных жалобы) налогоплательщиков.

В рамках исследования цифровой трансформации налоговых правоотношений важным является вопрос влияния цифровых технологий на объекты и субъекты соответствующих правоотношений.

Объектом правоотношения выступает то, на что направлено поведение субъектов правоотношения: средства, предметы, явления, деятельность и действия².

В теории права объект правоотношения рассматривается с позиции монистической теории и плюралистической теории. Монистическая теория предполагает наличие единственного объекта правоотношения – поведения

¹ Приказ ФНС России от 09.04.2019 № ММВ-7-9/184@ «Об утверждении информационного ресурса «Состояние рассмотрения жалоб» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

² Копина А.А. Налоговые правоотношения: понятие, структура, особенности, содержание, основания классификации (виды) / Финансовое право: Учебник для бакалавров (3-е издание) под ред. И.А. Цинделиани. – Проспект, 2016 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

человека, ведь только человек через свое поведение способен к реагированию на правовое воздействие¹. Плюралистическая теория учитывает все многообразие существующих правоотношений, что предполагает отнесение к объектам правоотношений материальных предметов, продуктов духовного творчества, поведения участников правоотношений и (или) его результаты².

Так, в рамках плюралистической теории объектами материальных налоговых правоотношений выступает имущество (денежные средства), подлежащее отчуждению в пользу уплаты обязательных фискальных платежей, среди которых налоги, сборы, страховые взносы, связанные с налоговым правовым регулированием. Уплата налога осуществляется преимущественно в безналичной форме (наличная форма уплаты налога возможна через кассу местной администрации, организацию федеральной почтовой связи или многофункциональные центры)³. Практически при любом способе уплаты налога (через налогового агента, путем самостоятельной уплаты, через сборщиков налогов и т.д.) деньги до бюджета доходят путем безналичных перечислений⁴.

Анализ форм налогового права и практики применения норм и принципов права показывает, что цифровизация налоговых правоотношений не предполагает в ближайшей и среднесрочной перспективе качественного изменения объекта материальных налоговых правоотношений.

Процессуальные налоговые правоотношения предполагают наличие более широкого перечня объектов: информация (правоотношения по представлению информации⁵, отдельные налоговые правоотношения, возникающие в рамках налогового контроля), документы (отдельные налоговые правоотношения в рамках налогового контроля и взыскания

¹ Иоффе О.С. Правоотношение по советскому гражданскому праву. – Л.: Издательство ЛГУ, 1949. – С. 82.

² Радько Т.Н. Теория государства и права: учебник, 2-е изд. – М.: Проспект, 2009. – С. 471

³ Согласно пункту 4 статьи 58 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

⁴ Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. – СПб., 2002. – С. 328.

⁵ Тютин Д.В. Субъекты налогового права. Налоговые правоотношения / Налоговое право: курс лекций. – 2020 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

налоговой задолженности), акты налоговых органов, действия (бездействия) их должностных лиц, их законность и обоснованность (отношения по обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц), охраняемый законом интерес и иные.

Развитие цифровых технологий предполагает появление новых объектов налоговых правоотношений, которые можно отнести к явлениям новой цифровой реальности, например, личные кабинеты налогоплательщика, приложение «Мой налог» (в рамках правоотношений, связанных с их функционированием, например, при их открытии и использовании). Однако соответствующие изменения носят ограниченный характер, не сравнимый с трансформацией содержания налоговых правоотношений.

В научной литературе среди субъектов налоговых правоотношений выделяют публичных субъектов (налоговые органы, публично-правовые образования)¹ и частных субъектов – налогоплательщиков (налогоплательщик, налоговый агент, плательщик страховых взносов, плательщик сборов, банки при перечислении денежных средств в бюджет)², т.е. субъектов, на которые возложены обязанности по исчислению и уплате налогов и сборов, либо по их удержанию и перечислению в бюджет³. Существует и иная позиция, согласно которой данные субъекты рассматриваются в качестве налоговых должников и налоговых кредиторов в рамках налогового обязательства⁴.

Развитие цифровых технологий в сфере налогообложения следующим образом влияет на субъектный состав налоговых правоотношений:

¹ К данной группе субъектов налоговых правоотношений можно также отнести отдельные органы исполнительной власти: следственные органы, таможенные органы и иные.

² К числу частных субъектов также относятся субъекты, предоставляющие информацию налоговым органам, субъекты, способствующие контрольной деятельности налоговых органов, субъекты – посредники и иные субъекты (учитывая расширение сферы регулирования налогового законодательства данный перечень постоянно растет).

³ Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография. – М. – 2009. – С. 246.

⁴ Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб., 2003. – С. 301; Красюков А.В. Имущественные отношения в налоговом праве: монография / А.В. Красюков; Воронежский государственный университет. – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2018. – С. 232–233.

1) расширение круга лиц, которые могут выступать субъектами (носителями прав и обязанностей) в рамках уже существующих видов налоговых правоотношений (например, налогообложение НДС иностранных организаций, оказывающих электронные услуги на территории РФ)¹;

2) появление качественно новых субъектов налоговых правоотношений (операторы электронного документооборота, уполномоченные операторы электронной площадки или уполномоченные кредитные организации (НПД))².

В первом случае субъектный состав налогового правоотношения остается классическим – налогоплательщик и налоговый орган (расширяется лишь перечень лиц – потенциальных участников налогового правоотношения), а во втором случае развитие субъектного состава налоговых правоотношений связано прежде всего с обеспечением эффективности трансформации содержания правоотношений между основными участниками налоговых правоотношений (налоговое правоотношение расширяется за счет вовлечения в него субъектов-посредников).

Таким образом, цифровизация налогового правоотношения предполагает трансформацию состава соответствующего правоотношения, в рамках которой центральное место занимает развитие содержания правоотношения.

Развитие цифровых технологий также взаимосвязано с развитием финансово-правового статуса налогоплательщиков.

Налоговый правовой статус (как часть финансово-правового статуса) включает в себя наряду с налоговой правосубъектностью также совокупность прав и обязанностей субъекта, гарантии установленных прав, ответственность субъекта за неисполнение обязанностей. Д.Г. Бачурин справедливо замечает,

¹ Иными словами, расширение круга субъектов налогового права (в объективном смысле) как потенциальных участников налоговых правоотношений.

² Минфином России предлагается включение в Налоговый кодекс РФ положений о регулировании отношений с новыми субъектами: соискателями разрешения на обработку фискальных данных; операторами фискальных данных, экспертными организациями.

что реальное поведение участников налоговых правоотношений во многом связано с их правовым статусом¹.

Налоговая правосубъектность состоит из налоговой правоспособности, налоговой дееспособности и налоговой деликтоспособности. В научной литературе отмечается, что налоговая правосубъектность – это потенциальная свобода лица, гарантированная государством, быть субъектом налогового права²; условие возникновения правовых взаимосвязей между налогоплательщиком и государственными (муниципальными) органами в конкретных налоговых правоотношениях³.

Правосубъектность налоговых органов в рамках их налогово-правового статуса включает налоговую компетенцию в сферах взимания налогов, налогового контроля, обеспечения уплаты налогов, применения налоговой ответственности⁴. Правосубъектность налогоплательщика производна от его гражданско-правовой и трудовой правосубъектности⁵.

В настоящее время в Российской Федерации функционируют сервисы в сфере налогообложения, позволяющие значительно упростить реализацию прав и исполнение обязанностей налогоплательщика, компетенции налоговых органов. К подобным сервисам относят личные кабинеты налогоплательщиков (технически данные сервисы разделены в зависимости от статуса налогоплательщика), а также специальное приложение для плательщиков налога на профессиональный доход «Мой налог».

Так, Е.Г. Беликов отмечает, что личный кабинет налогоплательщика можно рассматривать как «современное средство реализации налоговыми

¹ Бачурин Д.Г. Налоговый процесс как юридическая основа налогового администрирования // Российский юридический журнал. – 2016. – № 5. – С. 184–193.

² Балюк Н.Н. 101 термин налогового права: крат. законодат. и доктринальное толкование / Н.Н. Балюк, В.В. Замулко, А.В. Красюков и др.; рук. авт. кол. Н.А. Соловьева. – М.: Инфотропик Медиа, 2015. – 452 с.

³ Винницкий Д.В. Налоговая правосубъектность организации // Журнал российского права. – 2001. – № 10. – С. 43.

⁴ Торопов А.В. Налоговые органы как субъекты налоговых правоотношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Саратов, 2012. – С. 10.

⁵ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. Воронеж. – 1997. – С. 125; Красюков А.В. Имущественные отношения в налоговом праве: монография / А.В. Красюков; Воронежский государственный университет. – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2018. – С. 234.

органами и налогоплательщиками своей налоговой правосубъектности»¹; А.П. Тишин – как информационную систему (подсистему), неотъемлемой частью которой являются технические и программные средства².

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

В рамках исследования содержания налоговых правоотношений в условиях развития цифровых технологий необходимо коснуться особенностей механизма правового регулирования³. Так, налоговое правоотношение рассматривается в качестве элемент механизма правового регулирования в сфере налогообложения.

При этом развитие цифровых технологий имеет важное значение в рамках механизма правового регулирования, представляющего собой систему юридических средств, имеющих различную природу и функции, которые позволяют достигать целей правового регулирования.

В рамках механизма правового регулирования налоговых отношений государством фактически утрачивается статус публичного правотворческого субъекта и приобретает статус субъекта в лице налоговых органов, не наделенного правотворческой функцией, а осуществляющего правоприменительные полномочия⁴.

Так, развитие цифровых технологий влияет на вариативность всех элементов механизма правового регулирования в сфере налогообложения:

¹ Беликов Е.Г. Трансформация налоговой правосубъектности в условиях цифровизации экономики // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 30 ноября – 1 декабря 2018 г. / Под ред. И.А. Цинделиани. М.: РГУП, 2019. С. 106.

² Тишин А.П. Личный кабинет на сайте ФНС // Налоговая проверка. – 2015. – №3. – С. 22–32.

³ Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник. – Юристъ, 2004. – С. 227–228.

⁴ Кондукторов А.С. Механизм правового регулирования отношений по уплате налогов в связи с применением специальных налоговых режимов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – Саратов. – 2013. – С. 14 – 15.

1) развивается правовая основа, определяющая модели удовлетворения интересов в сфере налогообложения, связанные с цифровыми технологиями (ключевой элемент – норма и принцип налогового права);

2) совершенствуется состав юридических фактов посредством активного использования технических средств: юридический факт или фактический состав с таким решающим фактом, как организационно-исполнительный правоприменительный акт (дифференциация оснований для проведения камерального контроля; использование технических средств как условие возникновения налогового правоотношения, следующего из коммуникации субъектов);

3) появляются новые и трансформируются существующие налоговые правоотношения (элемент – налоговое правоотношение);

4) развиваются механизмы осуществления актов реализации прав и обязанностей посредством использования современных интерактивных сервисов, без которых не мыслим в настоящее время налоговый правовой статус участников налоговых правоотношений (акты реализации прав и обязанностей, а именно действия субъектов в форме соблюдения, исполнения, использования и правоприменения).

5) происходит трансформация охранительных правоприменительных актов посредством изменения подходов к реализации охранительной правоприменительной деятельности налоговых органов, которое проявляется в сокращении сферы камерального контроля, перехода на внепроверочные формы контроля, развития контрольно-аналитической деятельности и так далее (факультативный элемент механизма налогового регулирования).

Подводя итог изложенному в данном параграфе, рассматривая особенности и содержание налоговых правоотношений в условиях цифровизации, представляется возможным сделать следующие выводы.

Налоговые 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 правоотношений 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.

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

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.

§ 3. Формирование цифровых систем налогового администрирования в контексте трансформации налоговых правоотношений

История развития и функционирования современных отечественных налоговых органов с момента создания теснейшим образом связана с осуществлением функций по созданию, развитию и совершенствованию информационно-коммуникационных технологий в сфере налогообложения.

Так, согласно пп. «т» п. 15 Положения о Государственной налоговой службе Российской Федерации (утв. Указом Президента РФ от 31.12.1991 № 340¹) к функциям Центрального аппарата Государственной налоговой службы Российской Федерации относилось, в том числе, создание различного рода информационных систем и автоматизированных рабочих мест, а также иных средств автоматизации и компьютеризации работ государственных налоговых инспекций.

Аналогичная функция в последующем была возложена на правопреемника данной государственной службы – Министерство Российской Федерации по налогам и сборам в силу пп. 32 п. 7 Положения о Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам (утв. Постановлением Правительства РФ от 16.10.2000 № 783²).

В 90-ые годы XX века налоговые органы Российской Федерации занимаются процессами компьютеризации и автоматизации рабочих мест, предполагавшими широкое внедрение компьютеров при исполнении обязанностей сотрудников различных подразделений налоговых органов.

Такие меры, связанные с цифровыми технологиями, как автоматизация учетных функций, информационное взаимодействие субъектов налоговых правоотношений, уменьшение персонала, занимающегося непроизводительной работой, были установлены в Стратегии модернизации

¹ Указ Президента РФ от 31.12.1991 № 340 «О Государственной налоговой службе Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Постановление Правительства РФ от 16.10.2000 № 783 «Об утверждении Положения о Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

налоговой реформы, принятой еще в 1999 году Министерством по налогам и сборам Российской Федерации¹.

В нулевые годы XXI века процессы компьютеризации продолжились, что позволило повысить эффективность и производительность работы сотрудников налоговых органов за счет отказа от рукописного способа подготовки документов и внедрения цифровых способов обработки информации. Достигнутые успехи не являются случайными, ведь уже в 2003 году М.В. Мишустин в своем диссертационном исследовании² акцентирует внимание на единой технологии налоговой работы, основанной на мощной компьютерной системе, а также необходимости максимального отделения налогового инспектора от налогоплательщика в целях предотвращения коррупции и сокращения потерь рабочего времени.

Развитие цифровых технологий в деятельности налоговых органов, прежде всего в рамках налогового администрирования, во многом связано с эффективной кадровой политикой в отечественных налоговых органах. Так, Приказом ФНС России от 29.07.2013 № ММВ-7-6/259@³ в составе центрального аппарата ФНС России организовано Управление информационных технологий.

Приказом ФНС России от 14.03.2016 № ММВ-7-12/134@⁴ утверждено Положение об автоматизированной информационной системе Федеральной налоговой службы (АИС «Налог-3»), применение которой стало новым этапом цифрового развития в деятельности налоговых органов и предопределило автоматизацию всех направлений деятельности (функций) ФНС России. К

¹ Мигачева Е.В. Налоговый контроль в условиях развития цифровой экономики // Финансовое право. – 2018. – № 8. – С. 21–25.

² Мишустин М.В. Механизм государственного налогового администрирования в России: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – М, 2003. – С. 15–16.

³ Приказ ФНС России от 29.07.2013 № ММВ-7-6/259@ «Об утверждении Положения об Управлении информационных технологий Федеральной налоговой службы» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁴ Приказ ФНС России от 14.03.2016 № ММВ-7-12/134@ «Об утверждении Положения об автоматизированной информационной системе Федеральной налоговой службы (АИС «Налог-3»)» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

числу данных функций отнесены контрольная, информационная, статистическая, анализ и иные.

В 10-ые годы XXI века введено в эксплуатацию большинство функционирующих сервисов налоговых органов, среди которых личные кабинеты налогоплательщиков физических лиц, юридических лиц, индивидуальных предпринимателей¹, соответствующие мобильные приложения² и иные.

Таким образом, повсеместная цифровизация налоговых правоотношений во многом predetermined активной деятельностью ФНС России по развитию цифровых технологий в сфере налогообложения.

Цифровизация охватывает все направления деятельности ФНС России, среди которых не только осуществление функций по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, но и неналоговые направления деятельности (оперативный контроль, валютный контроль, деятельность в сфере банкротства, государственной регистрации субъектов предпринимательской деятельности и иные)³.

Деятельность налоговых органов необходимо рассматривать в качестве направления и результата практической реализации соответствующих финансово-правовых и административных полномочий, которые составляют компетенцию отечественных налоговых органов, призванных обеспечивать возложенные на них вышеуказанные функции.

Основой функционирования налоговых органов в сфере налоговых правоотношений является налоговое администрирование, предполагающее управление процессами взаимодействия между субъектами налоговых

¹ Приказ ФНС России от 26.05.2015 № ММВ-7-6/216@ «О вводе в промышленную эксплуатацию подсистемы «Личный кабинет налогоплательщика индивидуального предпринимателя» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

² Приказ ФНС России от 21.03.2017 № ММВ-7-6/230@ «О вводе в промышленную эксплуатацию мобильных приложений для интерактивного сервиса «Личный кабинет налогоплательщика индивидуального предпринимателя» для операционных систем iOS и Android» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

³ Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

правоотношений, а также обеспечение исполнения налоговых обязанностей¹. Именно в рамках налогового администрирования развитие цифровых технологий проявляется в наибольшей степени.

Л.И. Гончаренко, исследуя содержание управленческой деятельности на разных государственно-управленческих уровнях с точки зрения теории управления, приходит к выводу о том, что налоговое администрирование – это разновидность государственной управленческой деятельности².

При этом официальное определение понятия налогового администрирования в настоящий момент отсутствует. В то же время понятие налогового администрирования часто используется в программных документах Правительства Российской Федерации³ и Минфина России⁴.

Также данное понятие активно используется налоговыми органами в письмах и приказах: «налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков»⁵, «налоговое администрирование в отношении земельных участков»⁶, «администрирование налога на имущество

¹ Шурдумова Э.Г., Канкулова Д.М. Налоговое администрирование как основа реализации налоговой политики государства // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. – 2016. – № 42. – С. 131 – 132.

² Гончаренко Л. И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования // Налоги и налогообложение. – 2010. – № 2. – С. 17.

³ Постановление Правительства РФ от 19.07.1999 № 829 «О Заявлении Правительства Российской Федерации и Центрального банка Российской Федерации об экономической политике в 1999 году, письме Правительства Российской Федерации и Центрального банка Российской Федерации о политике развития для целей третьего займа на структурную перестройку экономики и плане мероприятий по их реализации»; Распоряжение Правительства РФ от 17.01.2019 № 20-р «Об утверждении плана «Трансформация делового климата» и признании утратившими силу актов Правительства РФ» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁴ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов (утв. Минфином России); План деятельности Министерства финансов Российской Федерации на 2019 – 2024 годы (утв. Минфином России 01.03.2019) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

⁵ Приказ ФНС РФ от 27.09.2007 № ММ-3-09/553@ «Об утверждении Методических указаний для налоговых органов по вопросам учета крупнейших налогоплательщиков – российских организаций»; Приказ МНС России от 16.04.2004 № САЭ-3-30/290@ «Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и утверждению критериев отнесения организаций к крупнейшим налогоплательщикам» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁶ Письмо ФНС России от 03.09.2019 № БС-4-21/17604@ «О прекращении налогового администрирования в отношении земельных участков, входящих в состав общего имущества многоквартирного дома» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

организаций»¹, «функции налогового администрирования»², «администрирование налогообложения имущества»³.

В правовых актах соответствующее понятие также встречается: впервые понятие налогового администрирования использовано в названии Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ⁴ в контексте его совершенствования (сам текст закона данного термина не содержит). В последующем понятие налогового администрирования использовано в названии Федерального закона от 27.07.2010 № 229-ФЗ, «администрирование страховых взносов» – в названии Федерального закона от 03.07.2016 № 250-ФЗ).

А.В. Демин по данному поводу отмечает, что научная разработка понятия «налоговое администрирование» началась лишь после его упоминания в законодательстве о налогах и сборах⁵.

В научной литературе существуют различные позиции в отношении определения понятия налогового администрирования, которые условно можно отнести к узкому и широкому подходу.

Сторонники узкого подхода к определению понятия налогового администрирования акцентируют внимание на том, что администрирование – это, прежде всего, деятельность налоговых органов, связанная с осуществлением налогового контроля.

Так, М.В. Мишустин впервые еще в 2003 году определяет механизм налогового администрирования как «деятельность налоговых органов при

¹ Письмо ФНС России от 28.08.2019 № БС-4-21/17216@ «О рекомендациях по определению вида некоторых объектов имущества (движимое/недвижимое) в целях администрирования налога на имущество организации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

² Приказ ФНС России от 14.03.2016 № ММВ-7-12/134@ «Об утверждении Положения об автоматизированной информационной системе Федеральной налоговой службы (АИС «Налог-3»)» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

³ Письмо ФНС России от 08.08.2018 № ПА-4-21/15394@ «О федеральных законах, касающихся администрирования налогообложения имущества» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁴ Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

⁵ Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография. – М.: Статут, 2015. – 368 с.

осуществлении ими своей основной функции – контроля за правильностью исполнения налогового законодательства»¹. На тождество налогового администрирования и налогового контроля указывает также М.В. Аракелова². М.Н. Кобзарь-Фролова определяет налоговое администрирование в качестве деятельности налоговых органов, направленной на выявление, пресечение и предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах³.

Сторонники широкого подхода к определению понятия налогового администрирования расширяют сферу данного понятия отношениями, выходящими за рамки налогового контроля.

Так, А.С. Титов рассматривает налоговое администрирование как «управление в области налогообложения, исходя из того, что управление в самом широком понимании означает целенаправленное воздействие на тот или иной объект или руководство действиями этого объекта»⁴; Ю.В. Гончарова – как «исполнительно-распорядительную деятельность уполномоченных органов государственной власти и управления в налоговой сфере, направленную на реализацию эффективной налоговой политики»⁵; Т.Ш. Камалиев – как «систему управления налоговыми отношениями между государством и бизнесом», в рамках которой гармонично сочетается весь спектр методов управления: налоговое планирование, учет и отчетность, налоговый контроль, налоговое регулирование⁶.

В литературе существуют еще более общие подходы к налоговому администрированию. Так, П.Г. Демченко включает в налоговое администрирование не только деятельность налоговых органов

¹ Мишустин М.В. Механизм государственного налогового администрирования в России: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – М., 2003. – С. 12.

² Аракелова М.В. Налоговый мониторинг как форма налогового администрирования // Финансовое право. – 2015. – № 8. – С. 38–41.

³ Кобзарь-Фролова М.Н. Теоретико-правовые и прикладные основы налоговой деликтологии: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2010. – С. 6.

⁴ Титов А.С. Теоретико-правовые основы налогового администрирования в Российской Федерации: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.14. – М. – 2007. – С. 14.

⁵ Гончаров Ю.В. Совершенствование налогового администрирования на современном этапе: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Ростов-на-Дону, 2009. – С. 11 – 12.

⁶ Камалиев Т.Ш. Налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – Москва, 2009. – С. 8 – 9.

(«осуществление налогового контроля и применение к виновным лицам мер ответственности»), но и правотворческую деятельность («формирование и корректировка налогового законодательства»)¹; Р.Г. Неделин – «управление государственной системой уполномоченных законодательных и административных налоговых органов» (в широком смысле)².

Интересна позиция А.М. Гоголева, согласно которой налоговое администрирование в узком смысле предполагает «деятельность должностных лиц государственных органов исполнительной власти в области налоговых правоотношений», механизм реализации которой составляют правовые меры и организационные мероприятия; а в широком смысле – «управление налоговыми правоотношениями с помощью проведения определенной государственной финансово-экономической политики», реализация которого включает «свод законодательных, подзаконных и инструктивных правил поведения в данной сфере государственного управления, возлагаемых на каждого участника этих правоотношений»³.

Таким образом, анализ теоретических позиций ученых показывает отсутствие единого понимания среди ученых сущности налогового администрирования: каждый исследователь стремится показать свое видение в отношении данной междисциплинарной категории (налоговое администрирование осложнено не только правовыми элементами, но и экономическими). При этом неоспорима связь налогового администрирования с особой организационно-распорядительной деятельностью уполномоченных органов в сфере налоговых правоотношений.

Трудно не согласиться с позицией А.Г. Иванова, согласно которой налоговое администрирование представляет собой организационно-управленческую деятельность уполномоченных государственных органов и

¹ Демченко П.Г. Правовые и организационные основы налогового администрирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2009. – С. 9.

² Неделин Р.Г. Государственное администрирование в сфере налогообложения в Российской Федерации: дис. ... кан. юрид. наук: 12.00.14. – Москва, 2010. – С. 7.

³ Гоголев А.М. Налоговая политика как основополагающий элемент организационно-правового механизма концепции государственного администрирования в области налогов и сборов // Финансовое право. – 2015. – № 10. – С. 26–33.

других уполномоченных законом субъектов «по обеспечению возникновения, изменения и прекращения налоговой обязанности и созданию условий для поступления налогов в бюджетную систему Российской Федерации»¹. Соответственно, А.Г. Иванов проводит взаимосвязь между правовой природой налогового администрирования и полным исполнением налоговой обязанности.

Следует особо отметить, что налоговое администрирование предполагает непосредственное участие уполномоченного органа власти в налоговых правоотношениях в качестве, во-первых, универсального представителя публично-правовых образований, устанавливающих и вводящих налоги, а во-вторых, в качестве субъекта, обладающего властно-распорядительными полномочиями в налоговых правоотношениях.

Наличие властно-распорядительных полномочий, а также обязанностей по отношению к налогоплательщикам предполагает, что в рамках налогового администрирования уполномоченным органом осуществляется, прежде всего, правоприменительная деятельность. В то же время налоговое администрирование не ограничивается одним лишь правоприменением в сфере налогообложения: данная категория также охватывает аналитическую деятельность, прогнозирование и планирование поступлений, цифровое развитие и так далее.

Недостатки налогового администрирования исходя из его сущности приводят к таким негативным последствиям как дефекты возникновения, изменения и прекращения налоговой обязанности; дефекты в реализации прав иных участников налоговых правоотношений; уменьшение сумм поступивших в бюджет налогов и иных обязательных платежей; рост числа совершенных налоговых правонарушений; возникновение конфликтных ситуаций между субъектами налоговых правоотношений.

¹ Иванов А.Г. Правовая природа налогового администрирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – М., 2008. – С. 7.

Налоговое администрирование как особая управленческая деятельность в сфере налогообложения обладает следующими особенностями:

1. Предмет налогового администрирования составляют налоговые правоотношения, прежде всего их содержание – взаимные права и обязанности участников налоговых правоотношений.

2. Налоговое администрирование включает правоприменительную и аналитическую деятельность. В научных исследованиях справедливо отмечается, что правотворческая деятельность не входит в понятие налогового администрирования ввиду различия предмета и субъектного состава данных видом деятельности¹. Данное утверждение справедливо также в отношении правотолковательной деятельности (разъяснение законодательства о налогах и сборах входит в полномочия Минфина России, не являющегося субъектом налогового администрирования).

3. Субъектами налогового администрирования являются Федеральная налоговая служба России (ФНС России), а также ее территориальные органы. Так, И.А. Цидилина разделяет понятия налогового администрирования и администрирования таможенных платежей по признаку субъекта администрирования («субъектами налогового администрирования являются налоговые органы»², а не таможенные органы). В то же время ряд специалистов к числу субъектов налогового администрирования относят и таможенные органы³.

4. Цель налогового администрирования заключается в достижении абсолютной полноты налоговых поступлений, всестороннем соблюдении субъектами налоговых правоотношений законодательства о налогах и сборах, а также осуществлении эффективной реализации налоговой политики государства.

¹ Иванов А.Г. Правовая природа налогового администрирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – М., 2008. – С. 7.

² Цидилина И.А. Администрирование таможенных платежей как направление финансовой деятельности государства (финансово-правовой аспект): монография. – М.: Юстицинформ, 2016. – 232 с.

³ Иванов А.Г. Правовая природа налогового администрирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – М., 2008. – С. 13 – 14.

5. Реализация налогового администрирования осуществляется по средствам экономических и правовых форм и методов. При этом средства и приемы налогового администрирования объединяют следующие методы регулятивной и юрисдикционной деятельности контролирующей, включая регистрационные, и разрешительные действия; организационные (обработка документов и т.д.); действия стимулирования и мотивации; а также юрисдикционные, содержащие методы принуждения (приостановление операций по счетам и т.д.) и разрешения споров и другие.

6. Налоговое администрирование имеет множество направлений (функций)¹, среди которых планирование и прогнозирование поступлений администрируемых налогов и иных обязательных платежей; учет (регистрация) налогоплательщиков², объектов налогообложения; налоговый контроль; координация взаимодействия налоговых органов (включая аспект международного сотрудничества); досудебное урегулирование налоговых споров; мониторинг налоговых поступлений и эффективности деятельности налоговых органов; урегулирование налоговой задолженности, правовое и методологическое сопровождение деятельности налоговых органов и иные.

Таким образом, **налоговое администрирование** представляют собой организационно-распорядительную деятельность налоговых органов по представлению интересов публично-правых образований, устанавливающих и вводящих налоги, сборы, страховые взносы, в рамках налоговых правоотношений с соответствующими правоприменительными, аналитическими, организационными и иными полномочиями, направленную на реализацию налоговых прав и обязанностей субъектов налоговых правоотношений, а также обеспечение полноты налоговых поступлений в бюджетную систему.

¹ Мишустин М.В. Механизм государственного налогового администрирования в России: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М. 2003. С. 12 – 13.

² Финансовое право: учебник / под общ. ред. Э.Д. Соколовой; отв. ред. А.Ю. Ильин. – М.: Проспект, 2019. – 592 с.

Непосредственная связь налогового администрирования с участием налогового органа в налоговых правоотношениях отличает налоговое администрирование от управления налоговой системой, являющегося более широким понятием. Так, управление налоговой системой – это деятельность органов государственной власти и должностных лиц, направленная на достижение устойчивого экономического развития государства и его территорий на основе сбалансированной бюджетно-налоговой политики, осуществляемая посредством целенаправленного воздействия на структурные элементы национальной налоговой системы. Управление налоговой системой имеет косвенное воздействие на налоговые правоотношения, ее предмет – сама налоговая система, включающая такие элементы как система налогов и сборов (включая их элементы); субъекты налоговых правоотношений; правовые положения и специфические особенности правоприменительной практики; правосознание участников налоговых правоотношений и ряд других элементов. Формы и методы управления налоговой системой включают экономические, правовые и политические¹. При этом субъектами налогового управления выступают не только уполномоченные налоговые органы, но и Министерство финансов РФ; представительные органы власти федерального, регионального и местного уровней; судебные органы.

Цифровизация преобразует реализацию государственных функций². Результатом процесса цифровизации налогового администрирования является внедрение новых цифровых режимов налогообложения, в рамках которых в наибольшей степени реализуется правовой потенциал цифровых технологий.

Ярким примером в данном случае выступает такой специальный режим налогообложения как налог на профессиональный доход.

Государство неоднократно предпринимало меры по выведению из тени значительного количества «самозанятых» граждан, то есть лиц, получающих

¹ Евстафьева А.Х. Соотношение налоговых дефиниций: система налогов, налоговая система, налоговое администрирование // Вопросы региональной экономики. – 2016. – №1 (26). – С. 79–81.

² Зубарев С.М. Правовые риски цифровизации государственного управления // Актуальные проблемы российского права. – 2020. – № 6. – С. 31.

доходы от своей деятельности (частные репетиторы, няни и иные) и обязанных уплачивать НДФЛ со своих доходов, однако в силу того, что все операции осуществляются в наличной денежной форме либо путем банковских переводов незначительных денежных сумм, данную деятельность практически невозможно отследить со стороны налоговых органов.

Введенные налоговые каникулы для лиц, зарегистрированных в качестве самозанятых, не привели к существенным последствиям в виде «обеления» российской экономики. Право на льготу по освобождению от уплаты НДФЛ, урегулированное на 2017 – 2018 годы, было связано с необходимостью реализации уведомительного порядка при условии отсутствия наемных работников¹.

Политика по выведению из тени хозяйствующих субъектов стала одной из важнейших направлений деятельности Минфина России, который определил в качестве одной из базовых мер – введение нового специального налогового режима, который бы имел привлекательную фискальную нагрузку для граждан и был бы удобен и прост в использовании².

Применение специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» в качестве особого эксперимента (новый этап в легализации самозанятых граждан) началось с 1 января 2019 года изначально на территории четырех субъектов РФ – городе федерального значения Москве, а Московской и Калужской областях, а также республике Татарстан (эксперимент проводится до 31 декабря 2028 года включительно, в течение его проведения не допускается увеличение налоговых ставок либо уменьшение предельных доходов, позволяющих применять соответствующий налоговый режим).

Изначально данный эксперимент был воспринят неоднозначно: Роструд предлагал даже исключить категорию самозанятых из правового

¹ Бакаева О.Ю. Перспективы правового регулирования налогообложения самозанятых граждан // Налоги. – 2018. – № 5. – С. 3–6.

² Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов (утв. Минфином России) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

регулируемости¹; в научной литературе среди недостатков режима указывались необходимость использования приложения «Мой налог», территориальный принцип применения налога, носящий дискриминационный характер и неэффективный характер правотворческих попыток ввиду нежелания добровольно частных субъектов увеличивать собственную фискальную нагрузку²; подмена принципа обязательности уплаты налога добровольностью уплаты³; краткий перечень видов деятельности⁴. В литературе отмечаются и преимущества соответствующего специального налогового режима, среди которых удобство цифрового применения⁵, благоприятные условия налогообложения⁶.

В последующем территория проведения эксперимента была расширена с 1 января 2020 года за счет добавления еще 19 субъектов Российской Федерации, а с 1 июля 2020 года субъектам РФ было предоставлено право на самостоятельное установление на своей территории данного специального налогового режима.

Данный налоговый режим действует в отношении лиц (в том числе индивидуальных предпринимателей), которые не имеют наемных работников и работодателей. Более того, урегулирован правовой статус специального мобильного приложения «Мой налог», с помощью которого будет осуществляться основное взаимодействие плательщиков налога с налоговыми органами⁷.

¹ Шестакова Е.В. Сложные вопросы изменений трудового законодательства в 2019 году // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

² Лермонтов Ю.М. О налогообложении доходов самозанятых физических лиц // Финансовые и бухгалтерские консультации: электрон. журн. – 2019. – № 10. – С. 9 – 12. // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.fbk.ru/analytics/magazine>.

³ Напсо М.Д., Напсо М.Б. Налог на профессиональный доход: к вопросу о соответствии принципам налогообложения // Журнал российского права. – 2020. – № 3. – С. 132–145.

⁴ Ситников Е.С. Налог на самозанятых: эксперимент в России // Юридические науки. – 2018. – № 16. – С. 80.

⁵ Бобошко Д.Ю. Анализ перспектив применения специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» // Налоги. – 2019. – № 5. – С. 26–29.

⁶ Тропская С.С. Налогообложение самозанятых и цифровая экономика: налог на профессиональный доход // Финансовое право. – 2019. – № 5. – С. 22–26.

⁷ Легальное определение установлено в пункте 1 статьи 3 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

И.В. Бит-Шабо, отмечая среди сложностей использования приложения «Мой налог» его зависимость от устойчивого Интернета и наличия гаджетов, считает, что «основное назначение мобильного приложения заключается в создании максимально благоприятных условий для исполнения налоговой обязанности, минимизирующих личное посещение налоговых органов, количество времени на заполнение бумажных документов»¹.

Постановка на учет в качестве плательщика налога на профессиональный доход предполагает освобождение налогоплательщика от обязанностей по уплате НДФЛ, страховых взносов, НДС (за исключением «ввозного» НДС).

Введение данного цифрового режима показало успешные результаты. Так, в 2020 году количество «самозанятых» граждан превысило 1.5 миллион человек², которые отобрали доходов на сумму в размере 130 млрд. рублей³. В данном случае необходимо учитывать фактор неблагоприятных санитарно-эпидемиологических условий, оказавший замедляющее воздействие.

Рост числа плательщиков налога на профессиональный доход не возможен без создания дополнительных стимулов, к которым можно было бы отнести введение дополнительных налоговых льгот (налоговых вычетов) для клиентов пользователей приложения «Мой налог»⁴.

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

¹ Бит-Шабо И.В. Значение диджитализации налогообложения в процессе повышения эффективности исполнения обязанности по уплате налогов // Финансовое право. – 2019. – № 12. – С. 33–36.

² Маркелов Р. Самозанятыми стали полтора миллиона человек // Российская газета - Столичный выпуск № 282(8336) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://rg.ru/2020/12/14/v-rossii-zaregistrovalis-15-mln-samozaniatyh.html>.

³ Агеева О. ФНС сообщила о 130 млрд выведенных из тени доходов самозанятых // РБК. – Экономика. – 28.08.2020 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.rbc.ru/economics/28/08/2020/5f479f9a9a7947f30cef78b0>.

⁴ Бакаева О.Ю. Перспективы правового регулирования налогообложения самозанятых граждан // Налоги. – 2018. – № 5. – С. 3–6.

цифровых технологий при администрировании налоговыми органами конкретного налога (специального налогового режима).

Формирование цифровой системы налогового администрирования характеризуется следующими особенностями:

- 1) широкое внедрение цифровых технологий в процесс администрирования;
- 2) применимость к администрированию конкретного налога (специального налогового режима);
- 3) автоматизация правоприменительной деятельности налогового органа посредством внедрения цифровых технологий, включая программные продукты, обладающие признаками искусственного интеллекта;
- 4) сервисный характер оказания услуг налогоплательщику, предполагающий возможность самостоятельного исполнения налогоплательщиком налоговой обязанности и защиты собственных прав без привлечения профессиональных налоговых консультантов¹;
- 5) бесконтактный характер взаимодействия субъектов налоговых правоотношений, исключающий непосредственное взаимодействие должностного лица налогового органа и налогоплательщика.

Указанные обстоятельства существенно упрощают процедуры налогового процесса и налоговые правоотношения, что является важным условием повышения качества добровольного исполнения обязанности по уплате налога².

И.В. Бит-Шабо выделяет три этапа цифровизации налогового администрирования: создание веб-сайтов («этап цифровой зрелости»), создание мобильных приложений (текущий этап), превращение системы налогового администрирования в адаптивную налоговую платформу, работа

¹ Иванов А.Г. Правовая природа налогового администрирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – М., 2008. – С. 21.

² Гончаров Ю.В. Совершенствование налогового администрирования на современном этапе: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Ростов-на-Дону, 2009. – С. 15, 20.

которой будет возможна исключительно с документами в электронной форме и цифровыми системами данных (третий этап)¹.

Создание цифровых систем налогового администрирования может рассматриваться в качестве завершающего этапа цифровизации всего налогового администрирования.

Цифровая система налогового администрирования представляет собой систему средств и методов административно-распорядительной деятельности налоговых органов, направленную на реализацию прав и обязанностей участников налоговых правоотношений за счет широкого внедрения цифровых технологий, автоматизации правоприменительной деятельности налоговых органов, бесконтактного характера взаимодействия субъектов налоговых правоотношений, а также сервисного характера оказания услуг налогоплательщику.

Методы административно-распорядительной деятельности налоговых органов в рамках цифровых систем налогового администрирования – это совокупность способов административно-распорядительной деятельности по обеспечению реализации прав и обязанностей участников налоговых правоотношений.

Средства же в рассматриваемом аспекте представляют собой часть инструментария соответствующих способов обеспечения. Если метод отвечает на вопрос: «Каким образом осуществляется административно-распорядительная деятельность налоговых органов в рамках налогового администрирования?», - то средство отвечает на вопрос: «Чем или с помощью чего осуществляется подобная административно-распорядительная деятельность и достигаются запланированные цели?».

К числу средств административно-распорядительной деятельности налоговых органов, составляющих цифровую систему налогового администрирования, относятся:

¹ Бит-Шабо И.В. Значение диджитализации налогообложения в процессе повышения эффективности исполнения обязанности по уплате налогов // Финансовое право. – 2019. – № 12. – С. 33–36.

- цифровые технологии (программные продукты, коммуникационные технологии, облачные технологии, блокчейн-технологии, технологии машинного обучения (Machine Learning, ML), электронная подпись и т.д.);
- базы данных;
- интерактивные сервисы;
- контрольно-кассовая техника (онлайн-кассы);
- сертифицированные технические средства хранения, обработки, защиты и передачи информации;
- публикации в средствах массовой информации и на официальном сайте ФНС России¹;
- аналитические алгоритмы;
- лингвистические средства.

Среди методов административно-распорядительной деятельности налоговых органов, составляющих цифровую систему налогового администрирования, можно выделить:

- технологические (автоматизация и автономизация правоприменительной и аналитической деятельности налоговых органов);
- стимулирующие (создание стимулов для применения интерактивных сервисов и технологических платформ налоговых органов; упрощение процедур применения цифровых технологий; проведение разъяснительных мероприятий и так далее);
- разъяснительно-информационные (опубликование информации о последних технологических решениях в сфере налогообложения; проведение обучающих курсов, встреч с представителями бизнес-сообщества и иные).

Следует отметить, что налоговое администрирование, являясь частью налогового процесса, включает совокупность последовательных процессуальных и иных действий, направленных на создание благополучных условий для исполнения налоговой обязанности, мотивирование

¹ Приказ ФНС России от 07.08.2019 № СА-7-19/401@ «Об официальном сайте Федеральной налоговой службы» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

налогоплательщиков, а также защиту прав и законных интересов налогоплательщика (иных субъектов налоговых правоотношений)¹.

Цифровая система налогового администрирования является многокомпонентной системой и включает следующие структурные элементы, каждый из которых предполагает использование цифровых технологий.

1) Коммуникационная платформа, представляющая собой систему средств и способов коммуникаций между налоговыми органами и налогоплательщиками на основе применения двоичного кода. Цифровые технологии предполагают информационный обмен с использованием телекоммуникационных каналов связи (ТКС), сети Интернет (например, в рамках применения личных кабинетов налогоплательщиков), либо специальных приложений (например, приложение «Мой налог»). Коммуникативная платформа в рамках цифровых систем налогового администрирования обеспечивает эффективную передачу информации между участниками налоговых правоотношений, а также подтверждение получения соответствующей информации.

2) Система учета налогоплательщиков (объектов налогообложения) в рамках цифровых систем налогового администрирования включает систему налогового учета налогоплательщиков (процедуры постановки на налоговой учет в качестве плательщика конкретного вида налога, либо снятия с соответствующего учета), а также систему учета объектов налогообложения, хозяйственных операций, учет которых необходим для определения объекта налогообложения и налогооблагаемой базы. Предпосылкой формирования цифровых систем налогового администрирования является появление возможности достоверного и полного учета всех хозяйственных операций налогоплательщика в автоматическом режиме с использованием цифровых технологий. Основным средством соответствующего учета является использование контрольно-кассовой техники, передающей в реальном

¹ Иванов А.Г. Правовая природа налогового администрирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – М., 2008. – С. 7.

времени информацию в налоговые органы обо всех расчетах налогоплательщика¹.

А.А. Печенкина отмечает, что «постановка на учет в налоговых органах выступает основным (но не единственным) фактором возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений»².

Системы учета в настоящее время основаны на использовании крупных баз данных (big data) о налогоплательщиках и объектах налогообложения, получаемых в рамках цифрового взаимодействия субъектов налогообложения, в том числе полученных в рамках применения онлайн-касс, а также используемых при применении АИС «Налог-3». В рамках систем учета налогоплательщиков (объектов налогообложения) происходит первичная обработка и систематизация входящих данных, которые в последующем будут использованы иными компонентами цифровой системы налогового администрирования.

3) Система исчисления размера налоговой обязанности налогоплательщика в цифровых системах налогового администрирования предполагает автоматизацию обязанности налогового органа по определению размера налоговой обязанности налогоплательщика как важной составляющей сложносоставного налогового правоотношения.

Соответствующая система объединяет правовую (нормы и принципы права), техническую (программные комплексы, используемые для исчисления), информационную (big data), а также административную (пользователи, устранение сбоев) составляющие. В рамках данной системы происходит преобразование первичных данных о налогоплательщиках и объектах налогообложения (операциях), позволяющее формировать достоверные данные о размере налоговых обязанностей налогоплательщика.

¹ Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Печенкина А.А. Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога (финансово-правовой аспект): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – Саратов, 2018. – С. 11.

4) Система уплаты налога является ключевым элементом цифровой системы налогового администрирования. Возможность автоматического исполнения налоговой обязанности по уплате конкретного налога является основой адаптивной налоговой платформы – цели построения современной отечественной системы налогового администрирования. При этом правовая конструкция уплаты налога в рамках цифрового администрирования не ограничивается лишь правовым регулированием порядка исполнения обязанности налогоплательщика по уплате налога. Развитие цифровых технологий в рамках налогового администрирования предполагает совершенствование данной правовой конструкции в сторону возложения обязанности на налоговые органы по своевременному списанию с расчетного счета налогоплательщика суммы подлежащего уплате налога в целях недопущения просрочки уплаты налога и начисления пени.

Промежуточное регулирование подобной ситуации уже имеется в отечественном налоговом праве. Так, в рамках налога на профессиональный доход у налогоплательщика имеется право на предоставление налоговому органу возможности на направление в банк поручений на списание и перечисление средств с банковского счета налогоплательщика в счет уплаты в установленный срок налога (п. 5 ст. 11 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ)¹.

5) Система взыскания налога является общим элементом для всех цифровых систем налогового администрирования. В настоящее время в отношении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей реализован внесудебный порядок взыскания задолженности по налогам и сборам, являющейся факультативной стадией процесса уплаты налога (реализуется только в случаях, когда налогоплательщиками нарушается обязанность по своевременной уплате налога).

¹ Федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

Влияние цифровых технологий на правовое регулирование процесса взыскания неуплаченного налога ограничилось лишь развитием средств коммуникации и анализа; качественной трансформации данного направления налогового администрирования до настоящего времени не последовало (унификация внесудебного порядка взыскания налогов и иное).

б) Система налогового контроля является важным элементом цифровой системы налогового администрирования. Связано данное обстоятельство с тем, что правовое значение налогового администрирования заключается в обеспечении публичного правопорядка в сфере налогообложения¹.

Развитие цифровых технологий предполагает появление возможности использования современных средств и методов контроля за деятельностью недобросовестных налогоплательщиков. Цифровые технологии в настоящее время активно применяются налоговыми органами в рамках контрольной деятельности (применение АСК «НДС-2», использование программного комплекса АИС «Налог-3», применение онлайн-касс и т.д.). В рамках системы налогового контроля происходит контроль входящих данных с последующей корректировкой.

Установленные элементы цифровых систем налогового администрирования охватывают весь налоговый процесс, включая стадии исчисления, уплаты (перечисления), контроля, а также взыскания налогов. Каждый из указанных элементов может рассматриваться в технологическом, правовом, информационном и административном аспектах.

Охват всех ступеней процесса уплаты налогов в рамках цифровых систем налогового администрирования необходим в целях обеспечения бесконтактного взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками в рамках налоговых правоотношений.

¹ Демченко П.Г. Правовые и организационные основы налогового администрирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2009. – С. 10.

По данному поводу Б.Г. Бадмаев¹ справедливо акцентирует внимание на создании среды «высокотехнологичной цифровой платформы государственного управления «Государство как платформа»², в основе которой интегрированные и цифровизированные процессы и перспективные технологии.

Автоматизация деятельности налоговых органов (в том числе правоприменения) в рамках налоговых правоотношений является важной составляющей цифровой системы налогового администрирования, формирование которых предполагает трансформацию налоговых правоотношений, прежде всего их содержания. Состав юридических прав и обязанностей во взаимосвязи с их фактическим содержанием (реальные действия по осуществлению субъективных прав и выполнению юридических обязанностей) динамично развивается применительно и к налоговым органам, и к налогоплательщикам.

Соответствующая автоматизация предполагает возможность совершения правоприменительных действий, а также обеспечивающих действий в автоматическом режиме с использованием цифровых технологий и программного обеспечения без непосредственного участия должностного лиц уполномоченного органа.

При этом автоматизация правоотношений в отечественном праве не является уникальным явлением.

Так, в Российской Федерации в автоматическом режиме осуществляется фиксация административных правонарушений в области дорожного движения и благоустройства территории работающими специальными техническими средствами, имеющими функции фото- и киносъемки, видеозаписи, или средствами фото- и киносъемки, видеозаписи³. Гражданский кодекс РФ

¹ Финансовое право в условиях развития цифровой экономики: монография / К.Т. Анисина, Б.Г. Бадмаев, И.В. Бит-Шабо и др.; под ред. И.А. Цинделиани. – М.: Проспект, 2019. – 320 с.

² Официальный сайт ЦСР // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <https://www.csr.ru>.

³ Конджакулян К.М. Административная ответственность собственников (владельцев) транспортных средств: проблемные аспекты // Юрист. – 2018. – № 2. – С. 72–77.

предусматривает возможность заключения смарт-контрактов, основанных на исполнении обязательств путем применения информационных технологий.¹ При этом с технологической точки зрения смарт-контракт – это программный код, который содержит заранее заданные условия для исполнения, а с юридической – «технический способ обеспечения обязательства»².

Автоматизация налоговых правоотношений, двигателем которой является цифровое совершенствование налогового администрирования, в современных условиях должна осуществляться с учетом повышения эффективности обеспечения публичных интересов и, в то же время, с учетом обязательного обеспечения частных интересов налогоплательщиков.

Налоговые правоотношения характеризуются значительным многообразием и, как минимум, двумя субъектами, один из которых, уполномоченный орган власти, обладает организационно-распорядительными полномочиями в сфере налогообложения. Цифровая система налогового администрирования предполагает, что реализация прав, а также исполнение обязанностей уполномоченного органа в рамках налоговых правоотношений по конкретному налогу (специальному налоговому режиму) осуществляются в автоматическом режиме с использованием информационных технологий. При этом значительно упрощается исполнение налоговой обязанности (реализация прав) налогоплательщика вплоть до автоматизации соответствующих действий.

Особое значение в данном случае имеют специальные программные комплексы в сфере налогообложения, в том числе с использованием технологий нейронных сетей, программного самообучения.

Должностному лицу налогового органа в данной системе отводится роль контроля за бесперебойностью работы программных комплексов и цифровых

¹ Гринь О.С., Гринь Е.С., Соловьев А.В. Правовая конструкция смарт-контракта: юридическая природа и сфера применения // *Lex russica*. – 2019. – № 8. – С. 51–62.

² Болобонова О.А. Проблемы правового регулирования смарт-контрактов в России // Правовое регулирование экономических отношений в современных условиях развития цифровой экономики: монография / А.В. Белицкая, В.С. Белых, О.А. Беляева и др.; отв. ред. В.А. Вайпан, М.А. Егорова. – М.: Юстицинформ, 2019. – 376 с.

технологий, улучшение качества налогового администрирования и аналитическая деятельность, а также взаимодействие с налогоплательщиками при возникновении спорных ситуации, возникающих при «цифровом» правоприменении.

Автоматизация налогового администрирования, в том числе, посредством создания цифровых систем налогового администрирования, позволяет повысить эффективность налоговой системы, беспристрастность деятельности налоговых органов, повысить степень прозрачности взаимодействия субъектов налоговых правоотношений

Высвободившиеся в результате цифровизации налогового администрирования ресурсы используются в рамках иных направлений деятельности налоговых органов, которые не могут быть подвергнуты полной автоматизации (например, контрольно-аналитическая деятельность в рамках борьбы с налоговыми нарушениями недобросовестных налогоплательщиков)¹.

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 особой спецификой в рамках администрирования каждого налога (учет объектов налогообложения; система исчисления налога, налоговый контроль). Учитывая динамику цифрового развития, данное деление является весьма условным.

Важным аспектом исследования цифровизации налоговых правоотношений является соотношение данного понятия с цифровизацией налогового администрирования. Так, цифровизация налогового администрирования (результат – формирование цифровых систем налогового

¹ Письмо Минфина России от 13.12.2019 № 01-03-11/97904 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

администрирования) не охватывается лишь налоговыми правоотношениями и выходит за их пределы.

Цифровые системы налогового контроля (например, АСК «НДС-2, ПП «ППА») сами по себе без соответствующего правового регулирования не меняют налогового правоотношения в рамках налогового контроля (например, правоотношений, возникающих в ходе камеральной налоговой проверки). Данное утверждение также справедливо в отношении программных комплексов, используемых при сопоставлении данных налоговых деклараций и лицевых счетов налогоплательщиков. В то же время использование данных средств в качестве повышает эффективность налогового контроля.

Следует при этом отметить, что цифровизация деятельности налоговых органов представляет собой еще более обобщенную категорию, включающую процесс создания, внедрения, использования и совершенствования цифровых технологий и информационных систем, влияющих на развитие процессов исполнения всех функций налоговых органов (например, цифровизация систем государственной регистрации, валютного контроля и так далее).

Подводя итог изложенному в данном параграфе, рассматривая специфику процессов формирования цифровых систем налогового администрирования, представляется возможным сделать следующие выводы.

Ускоренное развитие цифровых технологий в сфере налоговых правоотношений создает 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.

Цифровые системы налогового администрирования 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 особой спецификой в рамках администрирования каждого налога (учет объектов налогообложения; система исчисления налога, система налогового контроля).

Глава II. Особенности развития отдельных налоговых правоотношений в условиях цифровизации

§ 1. Развитие правового регулирования исчисления налогов в условиях цифровизации

Развитие цифровых технологий непосредственно влияет на изменение структуры налоговых правоотношений. Существенное преобразующее воздействие цифровизации уже сейчас показывает научному сообществу и специалистам по налоговым правоотношениям перспективы эволюции самих налоговых правоотношений.

При этом налоговые правоотношения имеют значительное число разновидностей и возникают в связи с уплатой, взысканием налогов, осуществлением налогового контроля, досудебным урегулированием налоговых споров и в иных случаях. Центральное место занимают правоотношения, возникающие в связи с уплатой налога.

Неотъемлемым элементом правоотношения по уплате налога является исчисление соответствующего налога, являющееся многоаспектной правовой категорией.

По общему правилу налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. При этом существует установленная возможность возложения соответствующей обязанности на налоговый орган или налогового агента (статья 52 Налогового кодекса РФ).

Соответственно, взаимосвязь исчисления налога с содержательной стороной налогового правоотношения является несомненной. При этом правовое урегулирование данного элемента налогообложения производится через указание на обязаный исчислить налог субъект¹ (налогоплательщик, налоговый орган или налоговый агент).

¹ Финансовое право России : учеб. пособие для бакалавров / отв. ред. М. В. Карасева. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательство Юрайт, 2015. — С. 291–292.

Участие налогового агента в налоговых правоотношениях предполагает частичное перекладывание обязанностей налогоплательщика по исчислению и перечислению налога в бюджетную систему¹ на иное лицо (например, работодатель, контрагент). При этом относительно участия налогового агента в налоговом правоотношении встречается и весьма смелая позиция, предполагающая отнесение налоговых агентов к числу участников, а не субъектов соответствующего правоотношения в силу технического характера принадлежащих ему функций по исчислению и перечислению налога в бюджет (субъектом же остается налогоплательщик)².

В Решении ВАС РФ от 8 октября 2010 № ВАС9939/10³ высшей судебной инстанцией сделан вывод применительно к НДС о том, что «порядок исчисления налога на доходы включает в себя регулирование по вопросам, связанным с определением общих условий признания доходов и расходов, с установлением исключений в части перечня доходов и расходов, не учитываемых для целей налогообложения, с регламентацией вопросов, касающихся момента признания доходов и расходов».

А.А. Батарин выделяет три подхода к пониманию порядка исчисления налога:

- нормативный (формальный), предполагающий, что порядок исчисления налога должен рассматриваться исключительно в качестве обязательного элемента налогообложения (статьи 17, 52 НК РФ),
- технико-юридический (доктринальный) подход, согласно которому порядок исчисления налога не сводится только к юридической конструкции налога, но и рассматривается как стадия налогового производства (акцентирование на процессуальном аспекте),

¹ Данное утверждение прямо следует из легального определения налогового агента, данного в п. 1 ст. 24 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Ильюшихин И.М. Понятие и признаки налогового правоотношения // Правоведение. – 2000. – № 2. – С. 135.

³ Решение ВАС РФ от 08.10.2010 № ВАС-9939/10 «О признании недействующими пункта 13 и подпунктов 1 – 3 пункта 15 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утв. Приказом Минфина РФ и МНС РФ от 13.08.2002 № БГ-3-04/430» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

- экономико-арифметический подход, выражающий экономическую сторону налогообложения, основанную на суммовых категориях (реализация, прибыль и иные)¹.

Интересным является вопрос соотношения категорий исчисления и уплаты налога. Согласно преобладающему подходу стадия исчисления налога сменяется последующей стадией уплаты налога². В то же время существует позиция, не разграничивающая данных категорий³.

Так, Ю.А. Крохиной, например, справедливо отмечается, что именно обязанность по исчислению налога (а не его уплате) следует из факта приобретения объекта налогообложения либо осуществления налогоплательщиком финансово-хозяйственной деятельности⁴.

А.А. Батарин определяет правовую категорию исчисления налога как «процессуальный элемент юридической конструкции налога, состоящий из определенного набора действий (в том числе арифметических вычислений) уполномоченного законодательством о налогах и сборах лица (налогоплательщика, налогового агента, налогового органа), являющийся его обязанностью, возникающей вследствие приобретения объекта налогообложения, и заключающийся в расчете подлежащей к уплате суммы налогового оклада (авансовых платежей налога) за определенный налоговый период, исходя из применения выбранной налоговой ставки к рассчитанной налоговой базе с учетом соответствующих налоговых льгот»⁵.

А.В. Красюков рассматривает исчисление налога как пример реализации отдельного правомочия права на взимание налога в рамках единого налогового обязательства: исчисление налога налогоплательщиком как правомочие налогового органа требовать активного поведения от

¹ Батарин А.А. Правовое регулирование исчисления налога: монография / под ред. И.И. Кучерова. – М.: Юриспруденция, 2014. – 216 с.

² Батарин А.А. Правовое регулирование исчисления налога: монография / под ред. И.И. Кучерова. – М.: Юриспруденция, 2014. – 216 с.

³ Еналеева И.Д., Сальникова Л.В. Налоговое право России: Учебник. – М.: Юстицинформ, 2005. – 314 с.

⁴ Крохина Ю.А. Понятие, основания возникновения и прекращения налоговой обязанности // Налоговое право России. – С. 288.

⁵ Батарин А.А. Правовое регулирование исчисления налога: монография / под ред. И.И. Кучерова. – М.: Юриспруденция, 2014. – 216 с.

налогоплательщика либо правомочие налогового органа на собственные активные действия (в зависимости от того, кому принадлежит обязанность по исчислению налога)¹.

Исчисленный размер налоговой обязанности фиксируется в налоговой декларации, которую Конституционный Суд РФ указал в качестве необходимого элемента обеспечительного механизма исполнения обязанности по уплате налога².

В рамках настоящего исследования особое значение имеет рассмотрение исчисления налога как особой юридической обязанности субъекта налогового правоотношения.

Следует отметить, что обязанности налогоплательщиков (а в ряде случаев и налоговых органов) конкретизируются в нормах, относящихся к каждому налоговому платежу³. Данное утверждение во многом применимо и к обязанности по исчислению налога.

А.А. Батарин относит обязанность по исчислению налога к всеобщей, носящей гарантирующий характер обязанности (предполагающей положительные действия), а также считает ее основной обязанностью налогоплательщика (налогового агента) и налогового органа⁴.

Д.В. Винницкий относит обязанность налогоплательщика (налогового агента) по правильному и своевременному исчислению налога к организационно-имущественным налоговым обязанностям (связаны с материальным благом в отличие от обязанностей с преобладанием организационного элемента)⁵.

¹ Красюков А.В. Имущественные отношения в налоговом праве: монография / А.В. Красюков; Воронежский государственный университет. – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2018. – С. 266–267.

² Определение Конституционного Суда РФ от 15.11.2007 № 817-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Мельниковой Фаины Фадеевны на нарушение ее конституционных прав Налоговым кодексом Российской Федерации и приказом Министерства финансов Российской Федерации «Об утверждении формы налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности и Порядка ее заполнения» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

³ Химичева Н.И. Налоговое право: Учебник. – М.: БЕК, 1997. – С. 59.

⁴ Батарин А.А. Правовое регулирование исчисления налога: монография / под ред. И.И. Кучерова. – М.: Юриспруденция, 2014. – 216 с.

⁵ Винницкий Д.В. Субъекты налогового права: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.12. – Екатеринбург, 1999. – С. 78, 80, 102.

Таким образом, исчисление налога является важной составляющей содержания налогового правоотношения, а также обязательной стадией налогового процесса.

При этом в научной литературе отмечается, что процессуальный характер правоотношения по исчислению налога прямо следует из отсутствия такого признака как передача одним субъектом денежных средств в адрес другого («налоговый платеж остается в собственности налогоплательщика»)¹.

Отмечая процессуальный характер исчисления налога, нельзя не указать на его особое место в рамках налогового процесса (в данном аспекте раскрывается процессуальный характер данной категории).

Исчисление налога в рамках комплексного налогового правоотношения фактически соответствует способу определения размера обязанности налогоплательщика по уплате соответствующего налога (основа правоотношения по уплате налога).

На связь исчисления налога и определения налоговой обязанности указывает Н.П. Кучерявенко² (исчисление налога как конкретизация действия по определению налоговой обязанности). Исчисление налога при этом осуществляется в отношении отдельной налоговой обязанности налогоплательщика по определенному налогу за конкретный налоговый период. В.Ф. Евтушенко также определяет исчисление налогов в качестве действий по определению размера налоговой обязанности³. В то же время А.А. Батарин соотносит исчисление налога в широком смысле (с учетом использования институтов зачета и возврата излишне уплаченного или излишне взысканного налога) и «исчисление всей налоговой обязанности»⁴.

К числу способов определения обязанностей налогоплательщика по уплате налога относятся следующие:

¹ Батарин А.А. Правовое регулирование исчисления налога: монография / под ред. И.И. Кучерова. – М.: Юриспруденция, 2014. – 216 с.

² Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. Т. III. – Х: Право, 2002. – С. 323, 325–326.

³ Евтушенко В.Ф. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений. – Юриспруденция, 2006. – С. 76 – 77.

⁴ Батарин А.А. Правовое регулирование исчисления налога: монография / под ред. И.И. Кучерова. – М.: Юриспруденция, 2014. – 216 с.

1) самостоятельный способ определения налоговой обязанности налогоплательщиком (налоговым агентом), который соответствует исчислению налога указанными субъектами (декларативный или бездекларативный);

2) определение налоговой обязанности уполномоченным налоговым органом (соответствует исчислению налога налоговым органом).

Изначальное определение размера налоговой обязанности налогоплательщика налоговым органом имеет существенные преимущества перед определением налоговых обязанностей налогоплательщиком (налоговым агентом):

1. значительное уменьшение административного давления на налогоплательщиков;

2. упрощение для налогоплательщика процедур по уплате налогов (отсутствие обязанности по составлению и представлению декларации)¹;

3. повышение эффективности деятельности налоговых органов за счет автоматизации процесса исчисления налогов;

4. отсутствие необходимости последующего камерального контроля налоговых деклараций (расчет) в силу отсутствия последних в процессе исчисления налогов;

5. Снижение рисков некорректного заполнения налоговых деклараций (расчетов) и, соответственно, рисков получения дополнительной фискальной нагрузки в виде штрафов или пеней.

Однако то обстоятельство, что определение налоговой обязанности налогоплательщика налоговым органом осуществляется только в отношении имущественных налогов физических лиц², а также налога на профессиональный доход, не является произвольным.

¹ О.И. Лютова справедливо указывает, что обязанность по представлению налоговой декларации обременяет налогоплательщика, в том числе и его имущество (прямо или косвенно), ведь для правильного заполнения декларации необходимо затрачивать время и ресурсы / Лютова О.И. Налоговая обязанность как институт налогового права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – М., 2014. – С. 150.

² Речь идет о земельном налоге, транспортном налоге, а также земельном налоге физических лиц.

Так, исчисление налога налоговым органом обеспечивается за счет внедрения и использования в деятельности налоговых органов программных комплексов, предполагающих автоматизацию исчисления сумм налога с помощью обработки систем больших данных об элементах налогообложения по конкретному налогу. Используя информацию из баз данных об объектах налогообложения, налогоплательщиках, программные комплексы преобразуют соответствующую информацию в итоговый размер налоговой обязанности.

В научной литературе¹ выделяются следующие стадии исчисления налога: 1) определение объекта налога (ряд авторов² не согласны с выделением данной стадии, так как объект налога это прежде всего юридический факт³, необходимый для возникновения налоговой обязанности, который предшествует исчислению налога); 2) определение базы налога; 3) выбор ставки налога; 4) применение налоговых льгот; 5) расчет суммы налога.

При этом волеизъявление налогоплательщика является необходимым условием для формирования юридического состава, влияющего на исчисление налога.⁴

Необходимым условием автоматизации определения размера налоговой обязанности налогоплательщика налоговым органом является наличие следующих обязательных элементов:

1. четкое определение и разграничение объектов налогообложения (составляющих его операций), относящихся к налогоплательщику,
2. точное и полное определение налоговой базы, присущей конкретному объекту налогообложения,

¹ Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: «Аналитика-Пресс», 2000. – С. 264–265.

² Евтушенко В.Ф. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений. – Юриспруденция, 2006. – С. 76 – 77.

³ Кучеров И.И. Объект налога как правовое основание налогообложения // Финансовое право. – 2009. – № 1. – С. 8; Копина А.А. Основные элементы налогов и сборов как обязательная часть акта законодательства о налогах и сборах: состав, понятие и краткая характеристика. Факультативные элементы налогов и сборов / Финансовое право: Учебник для бакалавров (3-е издание) под ред. И.А. Цинделиани. – Проспект, 2016 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁴ Красюков А.В. Имущественные отношения в налоговом праве: монография / А.В. Красюков; Воронежский государственный университет. – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2018. – С. 191.

3. точное определение размера налогового периода (необходимо в случае, если объект налогообложения существует неполный налоговый период (например, автомобиль приобретен физическим лицом в середине календарного года)),

4. точное определение и применение налоговых льгот, налоговых вычетов, иных правовых категорий, носящих постоянный либо переменный характер и влияющих на итоговый размер налоговой обязанности.

Иные элементы налогообложения¹, соответствующие отдельным этапам исчисления налога, среди которых налоговый период (в случаях, когда объект налогообложения существует весь налоговый период), налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога, не требуют в данном контексте особой специфической фиксации ввиду того, что данные элементы в рамках автоматизации исчисления налога носят постоянные значения в математических формулах по расчету конкретных налогов.

Долгое время вышеуказанные элементы (прежде всего по фиксации объекта налогообложения, налоговой базы и налогового периода) могли быть реализованы только за счет разрешительных государственных институтов (государственная регистрация недвижимости и транспортных средств) и межведомственного взаимодействия налоговых органов и уполномоченных органов, занимающихся регистрацией транспортных средств² и прав на недвижимое имущество (объекты налогообложения имущественных налогов физических лиц).

Современные процессы цифровизации, новейшие технологические решения в дополнение к существующим разрешительным государственным институтам позволяют уже в настоящее время достаточно четко устанавливать такие объекты налогообложения как доходы, доходы минус расходы (за

¹ Определены в п. 1 ст. 17 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Постановление Правительства РФ от 21.12.2019 № 1764 «О государственной регистрации транспортных средств в регистрационных подразделениях Государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

исключением отдельных нефиксируемых операций), а также определять их стоимостную оценку (налоговую базу)¹.

Данному процессу способствует развитие систем онлайн-платежей, внедрение современных систем администрирования и контроля за расчетами: онлайн-кассы, специализированные приложения (например, создание в рамках эксперимента по внедрению налога на профессиональный доход приложения «Мой налог») и программные комплексы (АИС «Налог-3»).

Соответственно, развитие цифровых технологий делает возможным совершенствование определения размера налоговой обязанности налогоплательщиков уполномоченными налоговыми органами в рамках правоотношений по исчислению и уплате налогов, связанных с определением доходов и расходов.

В настоящее время цифровое определение размера налоговой обязанности налогоплательщика реализовано на базе применения налога на профессиональный доход (приложение «Мой налог»), ставшего первой попыткой государства полностью цифровизовать свое взаимодействие с налогоплательщиком. Данное утверждение применимо и к обязанности по исчислению налога.

Так, объектом налогообложения исследуемого специального налогового режима является доходы от реализации товаров (работ, услуг, имущественных права), за исключением доходов, указанных в п. 2 ст. 6 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ, которые считаются полученными с момента получения соответствующих денежных средств (поступления денежных средств на счет) налогоплательщику (посреднику, иному специально указанному лицу).

Налоговой базой является денежное выражение дохода, который учитывается нарастающим итогом с начала налогового периода (календарный месяц). Интересным является тот факт, что законодателем в целях удобства

¹ п. 1 ст. 53 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http:// www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru).

исчисления, уплаты налога и последующего контроля был выбран незначительный налоговый период. Ставки налога установлены в размере 4 % от доходов, полученных от физических лиц, и 6 % от доходов, полученных от индивидуальных предпринимателей для использования при ведении предпринимательской деятельности и от юридических лиц.

Налоговые декларации по указанному налоговому режиму не представляются, исчисление налога осуществляется налоговым органом самостоятельно (налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы) с учетом специального налогового вычета (до 10 000 руб. в размере 1 (2) процента(ов) налоговой базы)¹.

Налогоплательщик при осуществлении расчетов с клиентами передает сведения о расчете в налоговый орган, формирует чек и передает его покупателю (заказчика) в момент расчетов.

В случае использования услуг посредника, не применяющего контрольно-кассовую технику в момент расчетов, допускается представление в налоговый орган информации по каждому произведенному посредником расчету (либо сводных сведений) в срок не позднее девятого числа месяца, следующего за налоговым периодом. В этот же срок допускается формирование чека при использовании безналичных расчетов (без использования электронных средств платежа).

Важным является положение, согласно которому допускается ручная корректировка налогоплательщиком сведений о сумме расчетов, приводящих к завышению сумм налога в двух случаях: во-первых, возврат денежных средств, полученных в счет оплаты (предварительной оплаты), во-вторых, некорректный ввод соответствующих сведений. При корректировке сведений налогоплательщиком также предоставляются пояснения произведенной корректировки.

¹ Размер вычета зависит от применяемой ставки согласно статье 12 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http:// www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru).

Таким образом, особенностями исчисления налога на профессиональный доход (определения размера налоговой обязанности по соответствующему специальному налоговому режиму) являются следующие обстоятельства:

1) самостоятельное автоматизированное исчисление налога налоговым органом на основе данных, полученных от налогоплательщика о произведенных расчетах (с помощью специального приложения осуществляется формирование и передача расчетного чека);

2) самостоятельное определение налоговым органом суммы налогового вычета (фиксированный размер) и, соответственно, уменьшение суммы подлежащего уплате налога;

3) допустимость ручной корректировки налогоплательщиком сведений о расчетах, влекущей уменьшение размера налоговой обязанности без негативных последствий (прежде всего налоговых санкций);

4) отсутствие значения при формировании налоговой базы у расходных операций налогоплательщика;

5) отсутствие возможности уменьшения сумм налога, подлежащего уплате, на иные нефиксированные суммы, уплаченные налогоплательщиком (например, иной налог, страховой взнос и так далее).

Следует отметить, что указанная модель обязанности по исчислению налога подвергается критике. Так, О.И. Лютова отмечает, что более уместным вариантом взаимодействия субъектов налогового правоотношения будет являться исчисление налога на профессиональный доход налоговым агентом – оператором электронной площадки, а не налоговым органом. Среди положительных сторон использования института налогового агентства автор указывает снижение нагрузки на налоговые органы; повышение общего уровня налоговой культуры за счет необходимости выбора налоговых агентов; обеспечение стабильности налогового законодательства; возможность для

налогоплательщика контролировать осуществление расчетов налоговых обязанностей¹.

Представляется, что данная консервативная позиция относительно регулирования налоговых правоотношений по исчислению и уплате налога на профессиональный доход имеет право на существование, в то же время данная позиция не соотносится с развитием современных технологий и необходимостью государства подстраиваться под новую цифровую реальность: администрирование налога на профессиональный доход не предполагает использования значительных ресурсов со стороны налоговых органов ввиду полной автоматизации исчисления налога, напротив специалисты отмечают снижение нагрузки на государственных служащих за счет цифровой трансформации государственного управления²; само использование приложения «Мой налог» направлено на развитие налоговой культуры населения и максимальное упрощение исполнения налоговых обязанностей самозанятых граждан; введение налоговых агентов в исследуемые правоотношения приведет к росту нагрузки на операторов электронных площадок, а также усложнению их отношений с самозанятыми, что противоречит государственной политике в сфере налогообложения; стабильность моделей налоговых правоотношений по исчислению и уплате налога не является самостоятельной ценностью и самоцелью правового регулирования, так как в настоящее время отдельные налоговые правоотношения уже в большей степени подвержены значительной дифференциации, что во многом связано с развитием цифровых технологий.

Таким образом, в рамках правоотношений, связанных с уплатой налога на профессиональный доход, создана цифровая система автоматического исчисления налога, основанная на уникальной модели фиксирования расчетных операций в целях определения размера налоговой базы с помощью

¹ Лютова О.И. Операторы электронных площадок как субъекты налогового права // Вестник ВГУ. Серия: Право. – 2020. – № 3. – С. 224–232.

² Dobrolyubova E. Digitalization of the State: Traps and Perspectives // Monitoring of Russia's Economic Outlook. – Moscow. – IEP. – 2020. – № 3. – P. 13.

специального мобильного приложения. При этом в процессе исчисления налога отсутствуют иные переменные значения, влияющие на размер налоговой обязанности, что позволяет обеспечить полную автоматизацию исчисления налога.

Иная автоматизированная модель определения размера налоговой обязанности налоговым органом изначально предполагалась к реализации в рамках применения упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения доходы и отказом налогоплательщика от обязанности по представлению налоговых деклараций (УСН-онлайн)¹, введение которой неоднократно декларировалась Минфином России как одно из направлений налоговой политики².

Специальный налоговый режим УСН-онлайн, не реализованный на практике³, предполагал дифференциацию содержания налоговых правоотношений по исчислению и уплате единого налога в рамках упрощенной системы налогообложения, которая зависела бы от реализации налогоплательщиком права на переход к исчислению единого налога (авансовых платежей по нему) налоговыми органами.

Согласно проекту федерального закона (законопроект № 875583-7) «О внесении изменений в главу 26.2 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» расчет размера налоговой обязанности по УСН за налоговый (отчетный) период осуществляется налоговым органом на основе данных

¹ УСН-онлайн является одним из целевых (стратегических) специализированных проектов ФНС России согласно Приказу ФНС России от 14.02.2020 № ЕД-7-12/102@ «Об утверждении Перечня целевых (стратегических) проектов и проектов по развитию АИС ФНС России» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

² Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов (утв. Минфином России) [Электронный ресурс]; Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов (утв. Минфином России) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.minfin.ru> (дата обращения 19.12.2019).

³ Глава ФНС России Д.В. Егоров отметил, что на базе данных ККТ ФНС планировала ввести так называемый режим «УСН-онлайн», при котором торговые компании, использующие упрощенную систему налогообложения (УСН) и уплачивающие налог с выручки, могли быть избавлены от сдачи отчетности в налоговые органы. «Нам налогоплательщики сказали, что им не очень интересно освобождение от отчетности отдельно по этому режиму. И мы вынуждены были взять паузу для того, чтобы предложить новое решение» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://tass.ru/ekonomika/10048443> (дата обращения 19.12.2020).

онлайн-касс, а также данных, полученных от налогоплательщика через личный кабинет. Система администрирования УСН-онлайн не решала проблему создания полного и эффективного цифрового взаимодействия налогоплательщика и налогового органа в рамках правоотношений по исчислению налога: полная автоматизация исчисления налога не планировалась, так как соответствующая автоматизация предполагает учет всех операций, влияющих на формирование налоговой базы, а также определение всех возможных налоговых льгот (включая суммы, уменьшающие единый налог (страховые взносы), которые можно рассматривать в качестве такого вида налоговых льгот как скидка)¹.

В научной литературе правовые категории налоговая льгота и налоговый вычет либо отождествляются² (позиция в целях недопущения различных толкований используемой терминологии принята в рамках настоящего исследования), либо рассматриваются в качестве категорий, имеющих разную природу: вычеты рассматриваются в качестве элемента порядка исчисления налога (за исключением ряда вычетов, носящих льготный характер, например, социальные вычеты по НДФЛ, вычеты по налогу на добычу полезных ископаемых)³.

Модель правоотношений в рамках УСН-онлайн предполагала, что информация о размере налоговой льготы в виде суммы, уменьшающей налог, передается в адрес налогового органа самим налогоплательщиком. При этом размер налоговой льготы в данном случае не является фиксированным и строго определенным, что отличает исчисление налога при УСН-онлайн от исчисления налога на профессиональный доход (различные ставки

¹ Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 2 т. Т. 1: Общая часть. – М.: Статут, 2009. – С. 663 – 664, 667 – 671; Пепеляев С.Г. Виды налоговых льгот // Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Альпина. Паблишер, 2015. – С. 118 – 124.

² Батарин А.А. Правовое регулирование исчисления налога: монография / под ред. И.И. Кучерова. – М.: Юриспруденция, 2014. – 216 с.

³ Суляева Д.Д. Правовая природа налоговых вычетов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – М., 2013. – С. 8–9.

фиксированного вычета в размере 10 000 рублей¹ в данном специальном налоговом режиме в размере 1 или 2 процентов налоговой базы не представляют сложности при определении и не указывают на переменный характер величины соответствующего вычета).

При этом применение налогового вычета (налоговой льготы) в рамках исчисления налога на профессиональный доход является обязанностью налогового органа (налогоплательщик освобожден от необходимости реализации своего права)². Однако в рамках УСН-онлайн реализация права на налоговые льготы в виде уменьшения размера налога (авансового платежа) на сумму уплаченных страховых взносов, расходов по выплате пособия по временной нетрудоспособности; платежей (взносов) по договорам добровольного личного страхования в пользу работников³ должна была осуществляться самим налогоплательщиком (налогоплательщик представляет данные о соответствующих операциях в налоговый орган).

Фактически рассмотренная модель взаимоотношений по исчислению единого налога предполагает, что процесс исчисления единого налога разделен на две составные части, одна из которых предполагает исполнение обязанности по исчислению со стороны налогового органа, а другая – реализацию права налогоплательщика (применение налоговой льготы).

Указанные модели исчисления налога носят уникальный характер. В то же время смешанный подход к обязанности по исчислению налога представлен в рамках правоотношений по уплате транспортного налога и налога на имущество для организаций.

Так, налоговые декларации по транспортному налогу и земельному налогу в налоговые органы не представляются за налоговый период 2020 года

¹ Соответствующий налоговый вычет установлен в статье 12 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http:// www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru).

² Данная обязанность явно вытекает из положения п. 4 статьи 12 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http:// www.pravo.gov.ru>.

³ Печень налоговых льгот установлен в пункте 3.1 статьи 346.21 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http:// www.pravo.gov.ru>.

и последующие налоговые периоды налогоплательщиками-организациями¹, соответственно данные налогоплательщики освобождены от обязанности по представлению соответствующих деклараций с 2021 года².

Обязанность по исчислению налога возлагается на налоговый орган, который должен в установленные пунктом 4 статьи 363 НК РФ сроки представить налогоплательщику-организации сообщение об исчисленных налоговыми органами суммах налога (налогоплательщик при этом от соответствующей обязанности не освобождается). При получении соответствующего сообщения налогоплательщик вправе представить пояснения и необходимые документы (например, в случае несоответствия уплаченной суммы налога сумме налога, указанной в Сообщении, за соответствующий период).

По итогам рассмотрения пояснений налогоплательщика налоговый орган либо направляет в его адрес уточненное сообщение в течение десяти дней после его составления (при признании позиции налогоплательщика обоснованной), либо выявляет недоимку и приступает к ее взысканию.

Если по результатам рассмотрения пояснений и (или) документов либо при их отсутствии сумма исчисленного налога в Сообщении превысит сумму уплаченного налога, налоговый орган выявляет недоимку и приступает к ее взысканию в общеустановленном порядке (ст. 70 Налогового кодекса РФ).

При этом уплата налога, а соответственно и исчисление налога производится налогоплательщиком до получения сообщения об исчисленных налоговыми органами суммах налога (данный порядок применим и в отношении транспортного налога, и отношении земельного налога).

Фактически в правовом регулировании установлено «двойное исчисление» – налогоплательщиком для уплаты налога (т.е. перечисления

¹ Пункт 9 статьи 3 Федерального закона от 15.04.2019 № 63-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 9 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Письмо ФНС России от 31.10.2019 № БС-4-21/22311@ «Об отмене с 01.01.2021 обязанности представления налоговых деклараций по транспортному налогу и земельному налогу» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

суммы налога в бюджет)¹ без внешнего выражения в виде налоговой декларации и налоговым органом для повышения эффективности контрольной деятельности. При этом обязанности налогоплательщика по исчислению налога и представлению декларации разделены (вторая обязанность вовсе упразднена).

Таким образом, можно говорить о делении способов исчисления налога самим налогоплательщиком на два вида: декларативный способ и бездекларативный способ. Соответствующая классификация не ограничивается лишь акцентом на субъекте исчисления, но и предполагает наличие (отсутствие) обязанности у частного субъекта по составлению и представлению налоговой декларации (расчета).

Схожая ситуация существует в рамках правоотношений по исчислению и уплате страховых взносов плательщиками – индивидуальными предпринимателями, не производящими выплат и иных вознаграждений физическим лицам («за себя»). Обязанность по исчислению данных страховых взносов следует из содержания пункта 1 статьи 432 Налогового кодекса РФ, в то же время расчет данных взносов в налоговый орган не предоставляется. В последующем при выявлении недоимки (определяется на основе сопоставления данных об уплаченной сумме страховых взносов и автоматически рассчитанной налоговым органом сумме взноса с учетом данных о доходе налогоплательщика) налоговым органом в адрес плательщика взносов направляется требование об уплате страховых взносов.

Подобная ситуация не должна вводить в заблуждение: в рассматриваемых ситуациях исчисление налога налоговым органом не является самостоятельной юридической обязанностью в рамках правоотношения по исчислению и уплате страховых взносов, а выступает, скорее, в качестве элемента упрощенного налогового контроля, форма

¹ Налогоплательщики-организации на освобождены от обязанности по исчислению суммы налога и суммы авансового платежа по транспортному налогу и земельному налогу согласно соответственно п. 1 ст. 362 и п. 2 ст. 395 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http:// www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru).

которого существенно трансформирована (без выраженного охранительного правоотношения).

Налоговый контроль в данных ситуациях проводится не в классической форме камеральной проверки, а в особой контрольно-аналитической деятельности, заключающейся в сопоставлении данных налогоплательщика и налогового органа по вопросу исчисленного и уплаченного налога, страхового взноса (подробное правовое регулирование данной деятельности отсутствует и отдана на откуп внутреннему регулированию ФНС России с грифом «ДСП»). В то же время если в рамках камерального контроля налоговым органом проверяются прежде всего данные об исчисленном налоге (данные налоговой декларации), а неуплата исчисленного налога ведет к применению мер принудительного взыскания, то в рассматриваемых ситуациях налоговым органом соотносятся данные об исполнении обязанности налогоплательщиком по уплате налога (об уплаченном и, соответственно, исчисленном налоге), а также данные о должном размере налога (с учетом автоматического исчисления налога налоговым органом на основании данных о налогоплательщике).

Так, в рамках правоотношений по исчислению и уплате земельного налога, транспортного налога организациями, а также страховых взносов индивидуальными предпринимателями реализован особый бездекларативный способ исчисления налога (страхового взноса) самим налогоплательщиком (плательщиком страховых взносов), осуществляемого параллельно с исчислением налога налоговым органом в контрольно-аналитических целях, призванный упростить налоговое администрирование и взаимодействие налогового органа и налогоплательщика.

Модель правоотношений по исчислению и уплате транспортного налога и земельного налога, в полной мере соответствует принципу соблюдения баланса частных и публичных интересов, а также стремлению к повышению эффективности налогового администрирования. Учитывая схожие особенности администрирования указанных налогов и налога на имущество

организаций, соответствующая модель правоотношения подлежит распространению на исчисление и уплату налога на имущество организаций.

Указанное направление развития регулирования имущественных налогов декларируется Минфином России,¹ что соответствует процессу усиления дифференциации моделей отдельных видов налоговых правоотношений.

Следует отметить и упрощение исполнения обязанности налогоплательщиков – организаций по представлению в налоговые органы деклараций по имущественному налогу организаций.

Так, начиная с 2020 года отменена обязанность налогоплательщиков по представлению расчетов по авансовым платежам по налогу на имущество организаций², в связи с чем изменена форма налоговой декларации по налогу на имущество организаций³. Более того, у налогоплательщика, состоящего на учете в нескольких налоговых органах, есть право по предоставлению налоговой декларации по всем объектам налогообложения в один налоговый орган по своему выбору⁴.

Данные обстоятельства также обусловлены тенденцией на упрощение состава обязанностей налогоплательщика в рамках налоговых правоотношений ввиду цифровизации.

Соответственно, цифровизация налоговых правоотношений существенным образом влияет на правовой институт исчисления налога в следующих двух направлениях:

¹ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов (утв. Минфином России) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Федеральный закон от 15.04.2019 № 63-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 9 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

³ Письмо ФНС России от 03.10.2019 № БС-4-21/20210@ «Об утверждении новой формы налоговой декларации по налогу на имущество организаций» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁴ Информация ФНС России «О сокращении налоговой отчетности по имущественным налогам организаций» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

1) увеличение налоговых правоотношений, в рамках которых обязанности по исчислению налогов возлагаются на налоговые органы;

2) упрощение состава субъективных обязанностей налогоплательщика посредством исключения обязанности по представлению налоговой декларации и перехода на бездекларативный порядок исчисления налога самим налогоплательщиком, либо изменения обязанностей по представлению налоговых деклараций.

Таким образом, 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.

Каждая из названных моделей упрощает состав налоговых обязанностей налогоплательщика (в разной степени) и предполагает трансформацию налоговых правоотношений в разной степени на последующих этапах налогового процесса.

Особенностью данного этапа развития цифрового (автоматического) определения размера налоговой обязанности (цифрового исчисления размера

налога) является акцентирование внимания исключительно на доходных операциях (расчетах) налогоплательщиков, формирующих доходную часть¹ деятельности соответствующих субъектов.

И в рамках исчисления налога на профессиональных доход расходные операции налогоплательщиков не учитываются при формировании налогооблагаемой базы (расходы, например, имеют значение в рамках применения упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов).

Отсутствие необходимости учета расходных операций в налогооблагаемой базе связано со значительным упрощением применения указанных специальных налоговых режимов (применительно к правоотношениям по исчислению налога и иным правоотношениям).

Данное обстоятельство объясняется тем, что современные системы фиксации хозяйственных операций (контрольно-кассовая техника²; специальное приложение «Мой налог»³) легко применимы именно к доходным операциям. Расходные операции современной контрольно-кассовой техникой не фиксируются в полном объеме: в фискальных документах (кассовых чеках) не указываются данные покупателей.

Последующий этап развития обязанности по исчислению налога (определения размера налоговой обязанности) под влиянием цифровизации продиктован необходимостью разработки и внедрения эффективных систем достоверного определения расходных операций налогоплательщиков с целью формирования полной и достоверной информации о размере налогооблагаемой базы конкретного субъекта хозяйственной деятельности.

¹ Доходы от реализации и доходы выступают, соответственно, в качестве объектов налогообложения и для налога на профессиональный доход, и для УСН-онлайн согласно пункту 1 статьи 6 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» и пункту 1 статьи 346.14 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

³ Федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

Определение расходных операций налогоплательщиков (присущи этапу определения налоговой базы в рамках исчисления налога) может быть реализовано на основе нескольких моделей:

1. Самостоятельное заполнение налогоплательщиком данных о произведенных расходах за отчетный период посредством специального интерфейса (отдельное приложение, личный кабинет налогоплательщика в сети Интернет). Подобная модель предлагалась к реализации в отношении сумм (например, страховые взносы), на которые может быть уменьшен единый налог, уплачиваемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения (УСН-онлайн).

2. Автоматическое формирование сведений о расходных операциях с помощью цифровых технологий и использования новых систем фиксирования расходных операций налогоплательщика.

Соответствующие системы могут быть реализованы на основе:

- использования программными комплексами налоговых органов, на основе которых осуществляется взаимодействие налогового органа и налогоплательщика, информации о расчетных счетах налогоплательщика;
- фиксирования в расчетном чеке, полученном при использовании онлайн-касс, данных о покупателе товаров, работ, услуг;
- система акцептования доходных и расходных операций контрагентов хозяйственных сделок (с помощью специальных мобильных приложений).

Автоматическое фиксирование и учет расходных операций налогоплательщика еще не реализованный, перспективный этап развития автоматизированных моделей исчисления налога, который может быть направлен на следующие цели:

- искоренение противоправного поведения недобросовестных налогоплательщиков (создание подобной системы сделает невозможными ситуации, при которых недобросовестные налогоплательщики в целях занижения налогооблагаемой базы представляют в налоговые органы документы, которые, с одной стороны, подтверждают расходы

налогоплательщика за конкретный налоговый период, а с другой стороны, не позволяют идентифицировать лицо, реально несшее соответствующие расходы. Проблема в подобных ситуациях может заключаться в том, что одни и те же копии спорных чеков (иных документов, подтверждающих расходы) могут предоставляться различными налогоплательщиками¹ в налоговые органы, в которых они состоят на учете);

- упрощение административной нагрузки на хозяйствующие субъекты с одновременным освобождением от обязанностей по исчислению налога и предоставлению налоговой декларации;

- упрощение налогового администрирования и налогового контроля за полнотой и достоверностью исчисления и уплаты налога налогоплательщиком.

Создание подобной системы позволит распространить сферу автоматизации обязанности по исчислению налога также на правоотношения, возникающие при применении единого налога, уплачиваемого при применении упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, а также частично на налог на прибыль организаций с кассовым методом признания доходов и расходов² (с изъятиями, предполагающими особенности определения доход и расходов, не связанные с поступлением (снятием) денежных средств).

Развитие цифровых технологий исчисления налога в перспективе приведет к необходимости постепенного ограничения наличных расчетных операций между налогоплательщиками. Существующее в настоящее время

¹ Существует судебная практика, согласно которой суды принимают в качестве обоснованных документы, подтверждающие расходы налогоплательщика, при том, что данные документы не содержат идентифицирующих данных о налогоплательщиках (например, товарные чеки без указания покупателя) и не представлялись в ходе мероприятий налогового контроля. Например, Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.11.2020 № 19АП-4185/2020 по делу № А48-14076/2019 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

² При кассовом методе движение денежных средств по счетам в банке (кассе) учитывается для определения даты доходов и расходов наряду с иными факторами (например, поступление иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, погашение задолженности иным способом) в силу положений статьи 273 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

ограничение в размере 100 тысяч рублей по наличным расчетам между организациями и предпринимателями¹ не позволяет в полной мере реализовать контрольную функцию государства в сфере налогообложения.

При этом в настоящее время недобросовестными налогоплательщиками возможность осуществления наличных операций используется в целях ухода от уплаты налогов (например, с помощью фиктивных договоров займа и т.д.). расширение сферы безналичных расчетов позволяет разрабатывать и внедрять специальные программы, осуществляющие исчисление налога с учетом определения расходных операций.

Следует отметить, что цифровое развитие автоматизации обязанности по исчислению налога не применимо в отношении отдельных налогов (сборов).

Так, применительно к государственной пошлине автоматизация исчисления соответствующего сбора не предполагается в силу однократного характера исчисления и уплаты государственных пошлин. Консультативное значение при исчислении сбора в данном случае имеют калькуляторы государственной пошлины, применяемые в различных сферах.

Бездекларативный способ определения налоговой обязанности реализован на протяжении продолжительного периода в рамках налоговых правоотношений, связанных с патентной системой налогообложения. В то же время автоматизация исчисления налога не соотносима с данным специальным налоговым режимом, так как исчисление размера патента основано на правовой фикции (объект налогообложения – потенциально возможный к получению годовой доход), налогоплательщиками активно используется интерактивный сервис «Расчет стоимости патента»², при этом весьма специфичны способ уплаты и природа данного налогового режима,

¹ Указание Банка России от 09.12.2019 № 5348-У «О правилах наличных расчетов» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Интерактивный сервис находится по адресу: <https://patent.nalog.ru/info>.

что, по мнению ряда авторов¹, указывает на то, что налог в рамках патентной системе налогообложения фактически является сбором.

Более того, фиксирование расчетных операций налогоплательщика (расчетный счет, касса) не имеет существенного значения для исчисления размера НДС ввиду того, что моментом определения налоговой базы по данному налогу по общему правилу является день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав. Возможность определения налоговой базы по дню оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг)², передачи имущественных прав сама по себе не позволяет реализовать технические потенциалы цифровых систем исчисления налога. Проблемным моментом также является наличие специальных оснований для определения налоговой базы по НДС таких как день реализации складского свидетельства (п. 7 ст. 167 Налогового кодекса РФ); день уступки денежного требования, день прекращения обязательства (п. 8 ст. 167 Налогового кодекса РФ); последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, подтверждающих право на применение ставки 0% по НДС (п. 8 ст. 167 Налогового кодекса РФ) и иные.

Также, не имеет практического значения фиксирование расчетных операций налогоплательщиков в рамках исчисления налога на прибыль организаций³, налога на доходы физических лиц⁴, сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных

¹ Кондукторов А.С. Механизм правового регулирования отношений по уплате налогов в связи с применением специальных налоговых режимов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – Саратов. – 2013. – С. 15.

² Два приоритетных момента определения налоговой базы по НДС предусмотрены в п. 1 ст. 167 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

³ При методе начисления фактическое поступление денежных средств (иного имущества, имущественных прав) либо их выплата (иная форма оплаты) не имеют значения при признании доходов, расходов за конкретный отчетный (налоговый) период в силу положений статей 271, 272 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

⁴ В рамках налогообложения по НДФЛ существенно дифференцирована дата фактического получения дохода (связь с расчетными операциями имеется лишь у доходов в денежной форме), согласно п. 1 ст. 223 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

биологических ресурсов¹, водного налога², налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья, налога на добычу полезных ископаемых, единого сельскохозяйственного налога³, налога на игорный бизнес⁴.

Связано данное обстоятельство с тем, что процесс цифровизации исчисления налога базируется на достоверном фиксировании расчетных безналичных и наличных операций (данные онлайн-касс и расчетного счета), соответственно развитие цифровых технологий на данном этапе относится прежде всего к исчислению налога, по которому объектом налогообложения связан с расчетными операциями (доход).

В то же время в долгосрочной перспективе научное и профессиональное сообщество вплотную подойдет к проблеме концептуализации и реализации налогообложения, основанного на полном фиксировании фискально значимых хозяйственных операций и трансформации всей системы налогов и сборов.

Таким образом, цифровое развитие обязанности по исчислению налога (определения размера налоговой обязанности) в рамках правоотношений по исчислению и уплате налога находится в состоянии динамичного развития, процессы автоматизации исчисления налогов охватывают всю большую сферу применения, что требует от государства в перспективе создания новых

¹ Сбор уплачивается в момент получения необходимого разрешения; более того, при исчислении сбора значение имеет количества объектов животного мира (объектов водных биологических ресурсов), а также ставка сбора согласно статьям 334, 335 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http:// www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru).

² При исчислении водного налога значение имеет отдельная характеристика конкретного вида водопользования, являющегося объектом налогообложения (например, объем воды, забранной из водного объекта и т.д.), ставка налога, а также специальный коэффициент согласно статьям 333.10, 333.12, 333.13 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http:// www.pravo.gov.ru>.

³ В рамках применения единого сельскохозяйственного налога установлен дифференцированный порядок определения и признания доходов и расходов, при этом датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности иным способом (кассовый метод) согласно п. 5 ст. 346.5 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http:// www.pravo.gov.ru>.

⁴ Налоговые ставки в рамках налога на игорный бизнес носят фиксированный характер применительно к каждому объекту налогообложения (игровые столы, игровые автоматы и т.д.), налоговая база определяется как количество объектов налогообложения в силу статей 366, 367, 369 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http:// www.pravo.gov.ru>.

технологий, внесения существенных изменений в законодательство о налогах и сборах, а также переосмысления основ взаимодействия с налогоплательщиками.

Подводя итог изложенному в данном параграфе, рассматривая особенности правового регулирования исчисления налогов в условиях цифровизации, представляется возможным сделать следующие выводы.

Во-первых, исчисление налога в рамках комплексного налогового правоотношения фактически соответствует способу определения размера обязанности налогоплательщика по уплате соответствующего налога (основа правоотношения по уплате налога).

Во-вторых, 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 (необходимо в случае, если объект налогообложения существует неполный налоговый период),
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-третьих, 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.

§ 2. Современное правовое регулирование уплаты и взыскания налогов в условиях цифровизации

Как уже обозначалось в рамках проводимого исследования, налоговые правоотношения характеризуются многообразием, а также сложным составом субъективных прав и обязанностей. Так, содержание правоотношений, связанных с уплатой налога, включает множество прав и обязанностей, среди которых обязанности по исчислению налога; обязанности по составлению и представлению налоговой декларации (расчета) и иные. Ключевой обязанностью в рамках указанных правоотношений является непосредственная уплата налога (перечисление в бюджет).

Согласно п. 1 ст. 45 Налогового кодекса РФ налогоплательщики самостоятельно исполняют обязанность по уплате налога. В то же время принцип личного исполнения обязанности по уплате налога имеет исключения, среди которых уплата налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков со стороны ответственного участника этой группы, институт налогового агента¹, возможность уплаты налога иным лицом². Непосредственная связь уплаты налога и перечисления налога в бюджет прямо следует из положений пункта 1 статьи 30, пункта 2 статьи 58 Налогового кодекса РФ.

В научной литературе даже отмечается, что возможность уплаты налога за налогоплательщика иным лицом фактически привело к корректировке сущности налога ввиду того, что данная возможность исключила такой признак налога как индивидуальность уплаты налога³.

¹ Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации согласно пункту 1 статьи 24 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Уплата налога может быть произведена за налогоплательщика иным лицом согласно абзацу 4 пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

³ Попов В.В. Влияние цифровизации сферы налогообложения на сущность налога // Цифровая экономика как вектор трансформации правосубъектности участников налоговых отношений в России и за рубежом. – Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции в рамках IV Саратовских финансово-правовых чтений научной школы Н.И. Химичевой. – 2019. – С. 153.

Д.В. Винницкий отмечает, что обязанность по уплате налога имеет две фундаментальные предпосылки: во-первых, установление оснований ее возникновения и детальной модели ее осуществления в законе (акте представительного органа власти); во-вторых, наличие экономического основания (объекта налогообложения), с которым налоговое законодательство связывает возникновение указанной обязанности¹.

Более того, уплата налога в теории налогового права рассматривается также в качестве стадии налогового процесса, следующей за исчислением налога. Так, К.С. Бельский обоснованно указывает на то, что уплата налога является «стадией исполнения налогового обязательства, обеспечивающей поступление исчисленной суммы налога в бюджет»².

И.И. Кучеров к уплате налога относит совокупность действий, сводящихся к передаче денежных средств (сумма денежных средств определяется юридической конструкцией налогового платежа применительно к конкретному налогоплательщику) в распоряжение государству (муниципальному образованию) в качестве бюджетного налогового дохода³.

А.В. Красюков рассматривает уплату и перечисление налога в бюджет как пример реализации отдельного правомочия налогового органа требовать активного поведения от налогоплательщика, составляющего наряду с иными правомочиями право на взимание налога в рамках единого налогового обязательства⁴.

Таким образом, 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.

¹ Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб., 2003. – С. 161–162.

² Бельский К.С. Основы налогового права (Цикл материалов по теории налогового права из пяти частей). – М.: Новая правовая культура, 2006. – С. 20.

³ Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты). Монография. – М.: ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. – 473 с.

⁴ Красюков А.В. Имущественные отношения в налоговом праве: монография / А.В. Красюков; Воронежский государственный университет. – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2018. – С. 266–267.

При этом следует различать степень конкретизации конституционно-правовой обязанности платить законно установленные налоги и финансово-правовой обязанности уплатить налог.

Так, обязанность по уплате налога в налоговом (финансовом) аспекте относится к конкретному субъекту в отношении определенного налога, соответствующему объекту налогообложения, за строго установленный налоговый период (структура налоговых обязанностей налогоплательщика при этом зависит от правового статуса самого субъекта, применяемого налогового режима и ряда иных факторов)¹.

В то же время, по данному вопросу существует иная позиция: так, по мнению А.А. Печенкиной, уплата налога за конкретный налоговый период не прекращает обязанности по уплате налога пока существует объект налога².

Учет определения размера налоговой обязанности (исчисления налога) и его исполнения (уплаты налога) по отдельным налогам, сборам, страховым взносам (каждому присвоен собственный код бюджетной классификации (КБК)) осуществляется налоговыми органами с помощью специального информационного ресурса – карточки «Расчеты с бюджетом» (карточки «РСБ»)³, входящего в контур АИС «Налог-3».

Карточка «РСБ» включает два раздела. Раздел I (призрачная часть) содержит общую идентифицирующую информацию о конкретном налогоплательщике, с помощью которой информация из КРСБ синхронизируется с иными информационными ресурсами ФНС России. Раздел II показывает состояние расчетов конкретного плательщика с бюджетом по всем налогам и сборам (включая административные штрафы и иные обязательные платежи), налоговые обязательства по которым когда-либо

¹ Согласно пункту 1 статьи 52 Налогового кодекса РФ налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

² Печенкина А.А. Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога (финансово-правовой аспект): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – Саратов, 2018. – С. 13.

³ Приказ ФНС России от 18.01.2012 № ЯК-7-1/9@ «Об утверждении Единых требований к порядку формирования информационного ресурса «Расчеты с бюджетом» местного уровня» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

существовали. Состояние расчета плательщика с бюджетом определяется на основании следующих составных элементов: блок начислений; блок поступлений; блок сальдо расчетов.

Рассматриваемый информационный ресурс фактически обеспечивает цифровую фиксацию, а в ряде случаев автоматизацию исчисления налога (независимо от субъекта исчисления), а также его уплаты. При этом объективность фиксации не всегда достигается за счет возникающих при уплате налога ошибок в реквизитах (неверное указание ОКТМО, КПП, статуса плательщика и т.д.): в подобной ситуации обязанность по уплате налога считается исполненной¹, если ошибка не допущена в номере счета Федерального казначейства и наименовании банка получателя², в то же время соответствующая уплата не будет зафиксирована надлежащим образом в карточке «РСБ», что ведет к возникновению конфликтных ситуаций.

Соответственно, фиксирование размера обязанностей по уплате налога и иных обязательных платежей (т.е. сумм налога, штрафа, пени, подлежащих к уплате), а также фиксирование исполнения данных обязанностей (например, перечисление денежных средств либо зачет соответствующих сумм налога, штрафа, пени) определяют итоговое сальдо расчетов по конкретному налогу на определенную дату (за конкретный налоговый период).

Особенностью цифровой фиксации исполнения обязанности по уплате налога является стремление к достижению баланса расчетов (достижение нулевого сальдо расчетов с бюджетом по конкретному налогу). Однако данный баланс не всегда достигается: например, при ненадлежащем исполнении обязанности по уплате налога формируется отрицательное сальдо; при излишней уплате налога формируется положительное сальдо.

¹ Сергеева И.С. Комментарий к Приказу ФНС России от 29.12.2016 № ММВ-7-1/731@ «Об утверждении формы решения об уточнении платежа и Порядка ее заполнения» // Нормативные акты для бухгалтера. – 2017. – № 7. – С. 55.

² Данное обстоятельство следует из положений пунктов 3, 4 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

Отрицательное сальдо является основанием для начисления налоговых пеней, привлечения к налоговой ответственности или иных негативных последствий для налогоплательщика, налогового агента (например, невозможность применения ряда льгот¹ и т.д.). В то же время положительное сальдо по налогу является основанием для появления у налогоплательщика права требования в отношении налоговых органов по распоряжению соответствующей переплатой. Например, в рамках процедур зачета или возврата сумм излишне уплаченного налога в порядке статьи 78 Налогового кодекса РФ.

Процессы цифровизации в сфере налогообложения не ограничиваются только фиксацией исполнения обязанностей по уплате налога и функционированием системы больших данных, но и предполагают существенную трансформацию самих правоотношений по уплате налога.

Так, в настоящее время обязанность по уплате налога (перечислению в бюджет) в Российской Федерации имеет активный характер, предполагающий принятие со стороны обязанного субъекта активных мер, направленных на уплату в бюджет суммы конкретного налога (определение размера налогового платежа, установление реквизитов платежа, направление платежного поручения в банк с помощью сервисов мобильного банка, использование услуг отделений банковских организаций для проведения платежа и так далее). Посредником в данных правоотношениях выступают банки².

Подобная форма исполнения обязанности по уплате налога исторически сложилась и имеет определенные недостатки, среди которых:

- недостаточная информированность налогоплательщиков о размерах налога, а также реквизитах, необходимых для уплаты налога (данное

¹ Например, одним из условий применения пониженных налоговых ставок по УСН является отсутствие задолженности по налогам, сборам и другим обязательным платежам в бюджеты всех уровней и государственные внебюджетные фонды по итогам налогового периода согласно пп. 3 п. 3 ст. 1 Закона Орловской области от 28.09.2018 № 2262-ОЗ «Об установлении на 2019 – 2021 годы налоговых ставок для отдельных категорий налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http:// www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru).

² Красюков А.В. Имущественные отношения в налоговом праве: монография / А.В. Красюков; Воронежский государственный университет. – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2018. – С. 135.

обстоятельство относится преимущественно к налогоплательщикам, не осуществляющим предпринимательскую деятельность);

- риски возникновения ошибок при уплате налога: неверное указание конкретных реквизитов (например, ОКТМО, КБК, КПП и т.д.), ведущее к возникновению конфликтных ситуаций между налоговыми органами и налогоплательщиками и последующему обжалованию действий (бездействия) налоговых органов в вышестоящие налоговые органы либо суды.

В качестве элемента придания гибкости уплате налогов и обеспечению прав налогоплательщиков в отечественное налоговое право введен институт единого налогового платежа физического лица, представляющий собой денежные средства, которые добровольно перечисляются в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства налогоплательщиком – физическим лицом¹.

Сфера применения данного института ограничена: единый налоговый платеж физического лица предварительно уплачивается в счет исполнения обязанности по уплате налога на доходы физических лиц в соответствии с пунктом 6 статьи 228 Налогового кодекса РФ, транспортного налога, земельного налога и (или) налога на имущество физических лиц.

В последующем при наступлении срока уплаты по конкретному налогу физического лица налоговым органом самостоятельно осуществляется зачет сумм единого налогового платежа по конкретному виду налога.

Минфин России определяет данный правовой институт как институт «авансовой» уплаты налогов для физических лиц², что не удивительно, учитывая предварительный характер внесения денежных средств налогоплательщика на счет Федерального казначейства. А.В. Красюков, наоборот, считает единый налоговый платеж новым способом исполнения

¹ Статья 45.1 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Справедливая конкурентная среда и сокращение теневого сектора / Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов (утв. Минфином России) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

налогового обязательства и примером тенденции избыточного удовлетворения фискального интереса, ссылаясь на условный характер упрощения порядка уплаты налога и необоснованность отнесения данного платежа к доходам федерального бюджета (100%)¹.

И.В. Бит-Шабо рассматривает единый налоговый платеж физического лица в качестве одного из современных налоговых стимулов: «применение данного инструмента стимулирования – еще один шаг в сторону сближения государства и налогоплательщика, формирования взаимных доверительных и партнерских отношений»².

При этом в научной литературе уделяется значение комплексному характеру налогового стимула (финансово-правового стимула), под которым понимаются «способы воздействия с помощью норм права на налогоплательщика в целях побуждения к правомерным действиям как в области налогообложения, так и в иных сферах жизнедеятельности (экономической, инвестиционной, социальной и т.д.)»³; способы взаимосвязи норм права, создающие правовой режим, который побуждает к активной положительной деятельности в интересах самого индивида, общества, государства⁴; средство воздействия, которым поощряется правомерное поведение субъекта (индивида, хозяйствующего субъекта), соответствующее интересам государства и потребностям общества⁵; правовые средства, которые побуждают субъектов финансового права к правомерному поведению

¹ Красюков А.В. Единый налоговый платеж физического лица: понятие и правовая природа // *Налоги*. – 2019. – № 3. – С. 8–10.

² Бит-Шабо И.В. К вопросу о едином налоговом платеже физического лица как способе стимулирования обязанности по уплате налогов // *Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы Международной научно-практической конференции*. Москва, 30 ноября – 1 декабря 2018 г. / Под ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2019. – С. 109–114.

³ Лайченкова Н.Н. Стимулы в налоговом праве. – Саратов: СГСЭУ, 2009. – С. 21.

⁴ Мирошник С. В. Теория правового стимулирования: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.01. – Ростов-на-Дону, 2003. – С. 17.

⁵ Пономарева А.В. Правовые стимулы в налоговом праве Российской Федерации // *Современное право*. – 2012. – № 6. – С. 76.

и создают благоприятные условия для удовлетворения их законных интересов¹.

Финансово-правовыми стимулами являются не сами правовые нормы, а особые меры информационно-психологического воздействия (льготы, поощрения), юридические средства в информационном и психологическом аспектах².

По природе единый налоговый платеж физических лиц схож с наличием у налогоплательщика переплаты по конкретному налогу, размер которой равен либо превышает размер налога, подлежащего уплате в бюджет. Данный вывод следует из положений пункта 1 статьи 78 Налогового кодекса РФ, согласно которому сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету, в том числе, в счет предстоящих платежей налогоплательщика по данному или иным налогам.

Рассматриваемый правовой институт изменяет содержание налогового правоотношения, связанного с уплатой налогов: так, упрощается обязанность налогоплательщика по перечислению налогового платежа в бюджет, с другой стороны у налогового органа возникает новая обязанность по своевременному и корректному зачету единого налогового платежа физических лиц в счет уплаты налогов.

Соответственно, стимулирующий правовой институт применим только в отношении физических лиц для строго определенного перечня налогов (НДФЛ, а также имущественные налоги физических лиц). При этом реализация данного правового института связана с автоматическим зачетом сумм единого налогового платежа в счет предстоящих платежей налогоплательщика по указанным налогам.

Следует отметить, что в настоящий момент отсутствуют существенные преграды для поэтапного распространения данного правового института на

¹ Беликов Е.Г. Финансово-правовые стимулы социальной направленности в области банковского кредитования // Банковское право. – 2016. – № 2. – С. 29–33.

² Бубенщиков А.Д. Финансово-правовые стимулы инвестиционной деятельности // Финансовое право. – 2005. – № 3. – С. 140.

иных налогоплательщиков (налоговых агентов)¹ и иные виды налогов. В перспективе единый налоговый платеж подлежит распространению на всех налогоплательщиков в отношении всех налогов, сборов, страховых взносов в качестве особого «подстраховочного» элемента: внесение достаточных денежных средств в виде единого налогового платежа поможет каждому из налогоплательщиков избежать потерь от возможных ошибок при оформлении платежных документов.

Данное утверждение подтверждается позицией Минфина России, согласно которой внедрение института единого налогового платежа организаций, индивидуальных предпринимателей указано в качестве одной из мер развития в сфере налогового администрирования, направленной на упрощения уплаты налогов и сборов, исключения формирования невыясненных платежей; уменьшения недоимки и пеней, образующихся в результате ошибок в платежных документах².

Таким образом, единый налоговый платеж физического лица представляет собой одну из первых урегулированных попыток перехода к пассивному характеру уплаты налогов, не предполагающему осуществления со стороны обязанного налогоплательщика активных своевременных действий. Соответствующий правовой институт подлежит дальнейшему распространению на иных налогоплательщиков и иные налоги (страховые взносы). В то же время единый налоговый платеж физических лиц нельзя назвать однозначно пассивной формой исполнения обязанности по уплате налога из-за того обстоятельства, что для его возникновения необходима изначальное осуществление соответствующего платежа.

Более совершенные цифровые модели уплаты и перечисления налога урегулированы в Федеральном законе от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении

¹ Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов (утв. Минфином России) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход».

Так, для плательщиков налога на профессиональный доход предусмотрены три способа уплаты налога:

- 1) самостоятельный (классический) способ уплаты налога;
- 2) уполномочивание на уплату налога за счет самого налогоплательщика операторов электронных площадок и (или) кредитные организации, которые осуществляют информационный обмен с налоговыми органами¹;
- 3) уполномочивание налогового органа на направление в банк поручений на списание и перечисление средств с банковского счета налогоплательщика в счет уплаты в установленный срок налога и получение от банка необходимой для реализации указанных полномочий информации².

Создание системы своевременного списания налоговым органом налога со счета налогоплательщика является наиболее передовым элементом администрирования процедуры уплаты налогов, существующим в налоговой системе Российской Федерации. Созданная правовая конструкция фактически меняет содержание налогового правоотношения: обязанность по уплате и перечислению налога налогоплательщиком сменяется обязанностью обеспечения необходимой для уплаты суммы денежных средств на заранее обозначенном банковском счете налогоплательщика и, соответственно, обязанностью налогового органа направить в банк документ на списание данной суммы.

Попытка создания модели пассивной уплаты налога на базе применения налога на профессиональный доход показательна: именно в рамках данного специального налогового режима в наибольшей степени реализована модель цифрового взаимодействия налогового органа и налогоплательщика с

¹ Согласно п. 4 ст. 11 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http:// www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru).

² Согласно п. 5 ст. 11 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http:// www.pravo.gov.ru>.

помощью приложения «Мой налог». Более того, число плательщиков налога на профессиональный доход продолжает расти.

Представляется, что процесс трансформации юридической обязанности по уплате налога (в рамках исследования соответствующего аспекта значение имеет именно перечисление налога), начатый в рамках администрирования налога на профессиональный доход, подлежит распространению на иные налоги, исчисление которых осуществляется налоговым органом (имущественные налоги физических лиц и иные)).

Распространение подобной модели налогового правоотношения на фискальные платежи, исчисляемые налогоплательщиком, имеет существенный конфликтный потенциал.

Распространение соответствующей модели уплаты налога на иные налоговые режимы будет являться существенным шагом к «проактивному» налоговому администрированию. Подобная новация позволила бы значительно упростить деятельность многих налогоплательщиков.

Создание подобного правового регулирования не является чем-то невозможным с учетом современного уровня развития цифровых систем налоговых органов: уже сейчас автоматизированные информационные системы позволяют определять размеры налоговых обязанностей налогоплательщиков и сроки уплаты налогов, формировать необходимые документы в банки, определять размер денежных средств налогоплательщика на конкретных банковских счетах. Очень важно при этом обеспечить автоматизацию данного процесса с возможностью постоянного контроля должностного лица налогового органа в целях недопущения возникновения конфликтных ситуаций.

Соответственно, 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),

уполномочивание налогового органа на осуществление действий по списанию и перечислению средств в счет уплаты налога.

Развитие «проактивной» роли государства в налоговых правоотношениях по уплате налогов предполагает в долгосрочной перспективе переход от уполномочивания налогового органа на списание налогового платежа со стороны налогоплательщика к введению изначальной обязанности налогового органа производить списание суммы денежных средств с банковского счета налогоплательщика в счет уплаты налога и обязанности налогоплательщика обеспечить необходимую сумму денежных средств на расчетном счете.

Таким образом, именно смена активных ролей государства и налогоплательщика на стадии уплаты (перечисления в бюджет) налога является итоговой целью цифрового развития и перехода к «проактивной» роли государства в рамках соответствующих правоотношений.

Так, И.А. Цинделиани отмечает, что «в будущем, переход к «проактивному» государству приведет к тому, что налоговая система станет полностью прозрачной, а взаимопонимание между налогоплательщиками и налоговыми органами столь совершенным, что положенные суммы налогов будут автоматически списываться со счетов и поступать в соответствующие бюджеты как внутри страны, так и пересекая государственные границы»¹.

В то же время введение полноценного пассивного характера исполнения обязанности по уплате налога (основан на обязанности налоговых органов производить списание денежных средств с заранее определенного банковского счета) не может быть осуществлено без качественного пересмотра основ отечественной налоговой системы, включая систему налогов и сборов, стадии налогового процесса, элементы налогообложения. В рамках существующей системы налогообложения пересмотр модели уплаты

¹ Цинделиани И.А. Роль налоговой системы в функционировании публичных финансов государства в условиях развития цифровой экономики // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 30 ноября – 1 декабря 2018 г. / Под ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2019. – С. 102.

налога не в полной мере соотносится с достижением баланса частных и публичных интересов.

Налогоплательщиками не всегда своевременная уплата верно исчисленного налога ставится в основу хозяйственной деятельности, в рамках которой могут возникать ситуации, затрудняющие одновременное исполнение обязанностей перед бюджетом, работниками, контрагентами и иными лицами (например, нарушение контрагентами своих обязательств; обстоятельства непреодолимой силы). Достижение публичного интереса в подобных случаях не является первостепенной целью правового регулирования.

Так, расчеты по обязательным платежам в бюджет относятся лишь к третьей очереди удовлетворения требований кредиторов ликвидируемого юридического лица¹ (интересы граждан, получивших вред жизни или здоровью, работников, авторов результатов интеллектуальной деятельности имеют больший приоритет), поручения налоговых органов на списание и перечисление задолженности по уплате налогов и сборов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации находятся в третьей очереди списания денежных средств со счета². Введение полноценного пассивного способа уплаты налога не позволит обеспечить частный интерес за счет изъятия денежных средств у самого хозяйствующего субъекта, а также нарушения прав частных кредиторов в рассматриваемой ситуации либо, как минимум, создаст существенную угрозу для его обеспечения.

К преобладающей «проактивной» роли государства на стадии уплаты налога необходимо подходить более внимательно, ведь непосредственная уплата (списание) налога в отличие от его исчисления связана с изъятием у налогоплательщика имущества (отчуждение денежных средств является

¹ Очередность удовлетворения требований кредиторов ликвидируемого юридического лица установлена в пункте 1 статьи 64 Гражданского кодекса Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http:// www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru).

² Очередность списания денежных средств со счета определена в статье 855 Гражданского кодекса Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

признаком налога)¹. Материальный характер соответствующих правоотношений отличает их от правоотношений по исчислению налога.

Более того, «проактивная» роль государства в рамках процедуры уплаты налога фактически существенным образом корректирует налоговый процесс: «смягченная» стадия принудительного взыскания налога (со списанием денежных средств со счета, но без возможных обеспечительных мер)² реализуется уже на этапе уплаты налога, а не его взыскания.

Данные обстоятельства подтверждают вывод о том, что для реализации полноценного пассивного способа уплаты налога с «проактивной» ролью государства необходим качественный пересмотр существующей системы налогов и сборов, а также стадий налогового процесса, в рамках которого исчисление и уплата налога должны быть привязаны к конкретным хозяйственным операциям, а не к налоговым (отчетным) периодам.

Так, профессор Эдгар Л. Фейдж (Edgar L. Feige) разработал концепцию налога на автоматизированные платежные операции (Automated Payment Transaction tax)³, в основе которого замена всех существующих налогов на единый налог с низкой ставкой, которым облагаются все сделки (payment transaction) и который рассчитывается как процентная доля от расчетной операции (включая доходные и расходные операции). Сам Эдгар Л. Фейдж отмечает, что применение налога на автоматизированные платежные операции не предполагает предоставления налоговым органам налоговых деклараций либо дополнительной информации; государство получает налоговые поступления в цифровом виде в режиме реального времени; особенности налога удовлетворяют всем критериям для оптимальной

¹ Определение налога установлено в п. 1 ст. 8 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http:// www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru).

² Пени, приостановление операций по счетам в банке и наложение ареста на имущество относятся к способам обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов в силу пункта 1 статьи 72 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http:// www.pravo.gov.ru>.

³ Feige, Edgar L. Starting Over: The Automated Payment Transaction Tax // Milken Institute Review: Journal of Economic Policy. – 2001. – Vol 3.(1).

налоговой реформы: упрощение, эффективность, справедливость и снижение административных расходов¹.

Подобные концепции в условиях современного развития цифровых технологий в сфере налоговых правоотношений и с учетом уже достигнутых успехов цифровизации не выглядят сверхфутуристично, в то же время еще достаточно далеки от практической реализации.

Таким образом, цифровизация налоговых правоотношений позволила начать процесс трансформации исполнения обязанности по уплате налога посредством, во-первых, создания стимулирующего правового института единого налогового платежа, а во-вторых, посредством перехода от активного к пассивному способу исполнения соответствующей обязанности, основанному на возможности выбора налогоплательщиком способа уплаты налога.

В рамках существующей системы налогов и сборов 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 благую цель, нарушит баланс и сместит его в сторону публичного интереса (создаст соответствующую угрозу). Переход на пассивный способ уплаты налога возможен только при качественном пересмотре существующей налоговой системы, в основе которой обязанности по исчислению и уплате налога должны быть привязаны к конкретным хозяйственным операциям, а не налоговым (отчетным) периодам.

Уплата налога теснейшим образом взаимосвязана с его принудительным взысканием: если конкретный налог не уплачен в полном размере в

¹ Feige, Edgar L. Taxation in the Age of Digital Globalization // The Transpartisan Review. № 2. – P. 48–51 (Date Written: June 1, 2017).

установленный срок налоговым органом инициируется процесс принудительного взыскания налога в рамках соответствующих правоотношений, являющийся дополнительным способом поступления неуплаченных налогов в бюджетную систему¹.

Налоговые правоотношения по взысканию задолженности по налогам связаны с реализацией охранительных материальных налоговых норм.² Кроме того, принудительное исполнение налоговой обязанности выступает в качестве одной из стадий налогового процесса³.

Правовой институт принудительного взыскания недоимок, пеней, штрафов с физических лиц носит межотраслевой характер, объединяющий правовые акты конституционного, гражданского, финансового (налогового, бюджетного), банковского, процессуального (гражданского и административного) и других смежных отраслей законодательства⁴.

Правоотношения по взысканию налога имеют разное правовое регулирование для организаций, индивидуальных предпринимателей (статьи 46, 47 Налогового кодекса РФ) и физических лиц, которые не имеют статуса индивидуального предпринимателя (статья 48 Налогового кодекса РФ).

Так, взыскание налога с организаций и индивидуальных предпринимателей по общему правилу осуществляется во внесудебном порядке в несколько этапов:

1) направление требования об уплате налога, в котором устанавливается срок уплаты⁵. А.В. Красюков рассматривает соответствующее правоотношение как долговое налоговое правоотношение, содержание

¹ Бенья В.Н. Налогово-процессуальные гарантии взыскания налога за счет имущества организаций и индивидуальных предпринимателей // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. – 2014. – № 3 (18). – С. 171.

² Кобелева И.С. Неимущественные отношения в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Воронеж, 2010. – С. 11

³ Карасева (Сенцова) М. В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). – М., 2003. – С. 55.

⁴ Кайшев А.Е. Институт принудительного взыскания недоимок, пеней и штрафов с физических лиц в системе налогового права // Финансовое право. 2019. № 10. С. 40–46.

⁵ Требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику (ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков) не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки согласно п. 1 ст. 70 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

которого составляет новое охранительное право и новую охранительную обязанность: налоговый кредитор в данном случае имеет право требовать от налогового должника уплатить сумму недоимки в установленный в требовании об уплате налога срок, а налоговый должник обязан исполнить соответствующее требование¹.

2) обращение взыскания на денежные средства (драгоценные металлы) на счетах, электронные денежные средства путем принятия соответствующего решения налогового органа и направления поручения в банк (два месяца после истечения срока, указанного в требовании об уплате налога)².

3) обращение взыскания на иное имущество налогоплательщика путем принятия соответствующего решения налогового органа и направления постановления судебному приставу-исполнителю (один год после истечения срока, указанного в требовании об уплате налога)³.

Правоотношения, возникающие на втором и третьем этапах, рассматриваются в литературе как организационные охранительные налоговые правоотношения, предполагающие смещение акцента активного поведения с налогоплательщика на налоговый орган и применение последним необходимо комплекса организационных принудительных мер⁴.

В случае пропуска сроков на отдельных стадиях принудительного взыскания налога налоговые органы вправе обратиться в суд с заявлением о взыскании задолженности по налогу (достижение публичного интереса по полноте взысканной налоговой задолженности в данном случае уравновешивается судебной защитой частного интереса налогоплательщика в отношении которого осуществляется взыскание).

¹ Красюков А.В. Имущественные отношения в налоговом праве: монография / А.В. Красюков; Воронежский государственный университет. – Воронеж: Издательский дом ВГУ. 2018. – С. 127.

² Подробное регулирование установлено в статье 46 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

³ Подробное регулирование установлено в статье 47 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

⁴ Красюков А.В. Имущественные отношения в налоговом праве: монография / А.В. Красюков; Воронежский государственный университет. – Воронеж: Издательский дом ВГУ. 2018. – С. 130.

При этом принудительное взыскание налога с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, в обязательном порядке предполагает судебный характер: физическому лицу направляется уведомление о необходимости уплаты налога (за месяц до предполагаемой даты уплаты налога)¹; в случае неуплаты налога в установленный срок в адрес налогоплательщика направляется требование об уплате налога (указывает обязанность по уплате налога и начисленную сумму пеней); в случае неуплаты налогоплательщиком налога в установленный в требовании срок налоговый орган обращается в суд за выдачей судебного приказа; в случае отмены судебного приказа налоговый орган обращается в суд с заявлением о взыскании задолженности по налогу в рамках главы 32 КАС РФ². Реализация принудительной формы взыскания налоговой задолженности с физических лиц предполагает учет требований налогового законодательства в части исчисления обязательных платежей, а также направления требования об уплате налога³.

Таким образом, процедуры принудительного взыскания налога дифференцированы в зависимости от статуса налогоплательщика: взыскание налога с организации или индивидуального предпринимателя возможно во внесудебном порядке в отличие от взыскания налога с физического лица.

Влияние цифровых технологий на налоговые правоотношения по взысканию задолженности по налогам проявляется в следующих аспектах:

1) введение в качестве предмета взыскания электронных денежных средств⁴,

¹ Пункт 2 статьи 52 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 № 21-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

³ Цинделиани И.А. Реформа института взыскания обязательных платежей и санкций с физических лиц // Финансовое право. 2016. № 1. С. 34.

⁴ Федеральный закон от 27.06.2011 № 162-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О национальной платежной системе» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

2) введение электронного способа взаимодействия между субъектами налоговых правоотношений по взысканию задолженности по налогам (налоговый орган, банк, налогоплательщик),

3) совершенствование отдельных элементов взыскания налоговой задолженности за счет функционирования систем больших данных (например, повышение порогового значения взыскиваемых в судебном порядке сумм с 3 до 10 тысяч рублей).

В то же время совершенствование систем больших данных (big data) и программных комплексов, используемых налоговыми органами, а также развитие коммуникаций между субъектами налоговых правоотношений позволяет решить давно назревшую проблему унификации процедур взыскания задолженности по налогам за счет перехода на внесудебный порядок взыскания задолженности по налогам с физических лиц.

Согласно части 3 статьи 35 Конституции РФ никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда. Имущественный характер налогового платежа во взаимосвязи с данным конституционным положением формально не допускает внесудебного порядка взыскания налога (процедура принудительного характера, хоть и вызванная неправомерными действиями налогоплательщика).

В Постановлении Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П¹ в новейшей истории правовой системы России был сделан вывод о возможности и непротиворечивости Конституции РФ внесудебного взыскание задолженности по налогам с юридических лиц (позиция не распространялась на индивидуальных предпринимателей).

При этом Конституционный суд РФ в Постановлении Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П указал следующее:

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

- взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества, – оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности;

- наделение налогового органа полномочием действовать властно-обязывающим образом при бесспорном взыскании налоговых платежей правомерно в той степени, в какой такие действия, во-первых, остаются в рамках именно налоговых имущественных правоотношений, а не приобретают характер гражданско-правовых, административно-правовых или уголовно-правовых санкций, и, во-вторых, не отменяют и не умаляют права и свободы человека и гражданина;

- исполнение налогового обязательства, равно как и соответствующих требований налогового органа об уплате налога в случае несогласия с ними налогоплательщика не может быть временно прекращено или приостановлено, если это не предусмотрено законом;

- бесспорный порядок взыскания налоговых платежей при наличии последующего судебного контроля как способа защиты прав не противоречит требованиям Конституции Российской Федерации.

Возможность внесудебного порядка взыскания в рамках новой кодификации законодательства о налогах и сборах была установлена Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ¹ и начала реализовываться с 01.01.2007 года, в том числе, в отношении индивидуальных предпринимателей.

Соответствующий подход законодателя конституционно был подтвержден в Определении Конституционного Суда РФ от 4 июня 2009 № 1032-О-О², в котором Конституционный суд РФ указал на реализацию права

¹ Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2009 № 1032-О-О «По жалобе гражданина Волченко Владимира Васильевича на нарушение его конституционных прав положением статьи 47 Налогового кодекса Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

на судебную защиту не только в рамках предварительного судебного контроля, но и в рамках последующего, а также на наличие в рамках законодательства о налогах и сборах достаточного количества гарантий прав налогоплательщиков: стадия направления требования об уплате налога (статья 69 Налогового кодекса РФ); урегулированные процедуры налогового контроля; обращение взыскания на имущество только после обращения взыскания на денежные средства; наличие досудебного урегулирования налоговых споров и иные.

С середины 90-ых годов XX века произошли существенные изменения в налоговой системе (в том числе в части обеспечения прав налогоплательщиков), за счет цифровых технологий значительно ускорились жизненные процессы, наступила всеобщая компьютеризация, информатизация и гаджетизация населения.

Существенно изменилось законодательство о налогах и сборах, которое было подвергнуто массовой кодификации (Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 15 января 2009 года № 242-О-П¹ указал на невозможность механического распространения ранее принятой позиции на новое законодательства без учета всей совокупности новых правовых гарантий).

Создание цифровых систем налогового администрирования, активное внедрение цифровых технологий во все стадии налогового процесса, а также создание условий для автоматизации реализации субъективных прав и исполнения обязанностей в рамках налоговых правоотношений не может обойти стороной давно назревший и обсуждаемый вопрос реформирования института принудительного взыскания налога: распространение внесудебного принудительного взыскания задолженности по налогам за счет денежных средств на физических лиц, не являющихся индивидуальными

¹ Определение Конституционного Суда РФ от 15.01.2009 № 242-О-П «По жалобе гражданина Саркисяна Сергея Сааковича на нарушение его конституционных прав положениями статей 25 и 25.1 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» и части 1 статьи 12 Федерального закона «Об исполнительном производстве» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

предпринимателями, обеспечит эффективность цифровой системы налогового администрирования и в то же время не создаст угрозы нарушения частных интересов.

Так, Д.В. Тютин справедливо указывает на анахроничность исключительно судебного порядка взыскания налогов (пеней, санкций) с физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя, ссылаясь на то что «судебное взыскание налога с физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя производится в силу определенной традиции»¹.

Стоит согласиться с данной позицией. Еще в советский период было отменено административное взыскание налогов за счет принятия административных распоряжений налоговых органов и введен судебный порядок в силу Постановления ЦИК и СНК СССР от 11.04.1937 № 94/603 (исключения были предусмотрены для изъятия зерна и мяса)².

Концепция судебного взыскания налоговой задолженности с физических лиц сохранилась в Указе Президиума ВС СССР от 26.01.1981 № 3820-Х «Об утверждении Положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей» и в последующем перешла в современное законодательство о налогах и сборах.

В настоящее время судебный порядок взыскания налоговой задолженности активно используется налоговыми органами: данная категория налоговых споров носит массовый характер.

Так, согласно данным судебной статистики за 2019 год (форма № 2 «Отчет о работе судов общей юрисдикции по рассмотрению гражданских, административных дел по первой инстанции»), размещенным на официальном сайте Судебного департамента при ВС РФ, по категории судебных дел «О

¹ Тютин Д.В. Взыскание налога / Налоговое право: курс лекций. 2020 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

² Постановление ЦИК и СНК СССР от 11.04.1937 № 94/603 «Об отмене административного порядка и установлении судебного порядка изъятия имущества в покрытие недоимок по государственным и местным налогам, обязательному окладному страхованию, обязательным натуральным поставкам и штрафам с колхозов, кустарно-промысловых артелей и отдельных граждан» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

взыскании налогов и сборов» с физических лиц рассмотрено с вынесением решения (судебного приказа) 4 638 050, в том числе с удовлетворением требования – 4 591 033 (99%), на сумму 848.7 млрд руб.¹ За 1 полугодие 2020 года данные показатели составляют соответственно 2 799 887 споров и 2 759 569 споров (99%).

Анализ данных другого отчета по форме № 7 «Отчет о работе судов общей юрисдикции по рассмотрению гражданских, административных дел в апелляционном порядке») показывает, что в 2019 году по категории судебных дел «О взыскании налогов и сборов» всего обжаловано решений по существу 7 066 (0,01% от общего количества вынесенных судебных актов), в том числе отменено решений – 1593; в 1 полугодии 2020 года обжаловано 3 903 решения (0.01%), отменено 871 решение.

Соответствующие статистические данные указывают на массовый и практически бесспорный характер подобных налоговых споров, а также пассивность ответчиков в них (налогоплательщиков – физических лиц).

Повышение порогового значения суммы налоговой задолженности, взыскиваемой налоговыми органами через суд, с 3 до 10 тысяч рублей² является промежуточным решением, не позволяет качественно изменить ситуацию, а лишь способствует накоплению задолженности и усилению конфликтности спорных ситуаций за счет увеличения спорных сумм.

С.В. Никитин отмечает, что абсолютное большинство дел о взыскании обязательных платежей и санкций вряд ли можно считать по-настоящему спорными и, соответственно, достойными рассмотрения в процедуре, которая по своей процессуальной сложности соответствует рутинному делу³.

А.В. Красюков считает, что «обращение за принудительным исполнением в суд являлось, пожалуй, излишним затягиванием процесса

¹ Официальный сайт Судебного департамента при Верховном Суде Российской Федерации // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=5258>.

² Федеральный закон от 23.11.2020 № 374-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

³ Nikitin S., Patsatsiya M. Summary Procedures and Optimization of Commercial Court Proceedings in Russia // BRICS Law Journal. – 2019. – 6(2). – P. 128–129.

поступления финансовых ресурсов в бюджетную систему. Это допустимо только как дополнительная гарантия прав и законных интересов налогоплательщиков в исключительных случаях»¹.

Следует отметить, что высшие судебные инстанции уже неоднократно высказывались по схожей проблематике: так, в актах Конституционного Суда РФ (Постановление от 30.07.2001 № 13-П, Определения от 21.06.2000 № 190-О, от 13.06.2002 № 137-О) допускается возможность внесудебного взыскания административных штрафов за совершение административных правонарушений (при наличии обязательного условия в виде последующего судебного контроля). Взыскание налоговых платежей и административных штрафов схоже по природе: данные разновидности государственного принуждения реализуются только в случае неисполнения обязанности по уплате налога со стороны налогоплательщика, т.е. совершения им неправомерного бездействия.

Следует отметить, что некоторые выводы, изложенные в Постановлении Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П, о неразграниченности имущества физических лиц – индивидуальных предпринимателей, которое используется для хозяйственных и личных целей, потеряли свою актуальность в рамках правового регулирования ввиду распространения внесудебного порядка взыскания не только на организации, но и на индивидуальных предпринимателей еще с 01.01.2007.

При этом выводы, изложенные в Определении Конституционного Суда РФ от 04.06.2009 № 1032-О-О² о допустимости внесудебного взыскания в отношении индивидуальных предпринимателей, равно применимы и к иным физическим лицам без соответствующего статуса.

¹ Красюков А.В. Имущественные отношения в налоговом праве: монография / А.В. Красюков; Воронежский государственный университет. – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2018. – С. 66–67.

² Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2009 № 1032-О-О «По жалобе гражданина Волченко Владимира Васильевича на нарушение его конституционных прав положением статьи 47 Налогового кодекса Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

В связи с этим показательна позиция В.М. Лебедева, высказанная в 2014¹, 2017 годах, о необходимости возврата к вопросу о внесудебном взыскании налоговой задолженности с граждан. Так, В.М. Лебедев указывает на формальность судебной защиты², а также массовость подобной категории дел (дела о взыскании налогов – вторая по массовости категория дел после жилищных)³. Аналогичная позиция высказывалась в 2009 году и А.А. Ивановым⁴, бывшим председателем ВАС РФ.

Ранее предпринятые попытки Верховного Суда РФ внести соответствующие изменения не принесли результатов (законопроекты не получили поддержку Минфина России, сославшегося на позицию Конституционного Суда РФ). В то же время Минфином России прорабатывается вопрос реализации режима урегулирования налоговой задолженности с возможностью упрощенной внесудебной защиты; исключением излишних административных процедур, затягивающих урегулирование долга; встраиванием во взаимоотношения с налогоплательщиками цифровых систем дистанционного взаимодействия⁵.

Интересным является правовой опыт Европы. Так, в Рекомендации № R (86) 12 Комитета министров Совета Европы «О мерах по недопущению и сокращению чрезмерной рабочей нагрузки на суды» (принята 16.09.1986) сбор налогов (таможенных пошлин) отнесет к вопросам, которые не относятся к судопроизводству и не должны рассматриваться судьями в некоторых странах.

¹ Председатель ВС поддержал взыскание налоговых долгов без суда // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.vedomosti.ru/politics/articles/2014/02/11/predsdatel-vs-podderzhal-vnesudebnoe-vzyskanie-nalogovyh>.

² Председатель ВС поддержал взыскание налоговых долгов без суда // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.vedomosti.ru/politics/news/22602851/predsdatel-vs-podderzhal-vnesudebnoe-vzyskanie-nalogovyh>.

³ Итоги не подвели. Вячеслав Лебедев одобрил результаты работы в 2015 году и пообещал принять разъяснения для предпринимателей // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://zakon.ru/discussion/2016/2/16/itogi_ne_podveli_vyacheslav_lebedev_odobril_rezultaty_raboty_v_2015_godu_i_poobeschal_prinyat_razya.

⁴ Председатель ВАС Антон Иванов предлагает создать специализированные налоговые суды // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://rg.ru/2009/10/20/nalog-sud.html>.

⁵ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов (утв. Минфином России) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

В настоящее время в отечественном налоговом и гражданском праве созданы правовые институты, выступающие в качестве эффективных гарантий обеспечения прав налогоплательщиков. Подобные гарантии применимы к возможным правовым конструкциям внесудебного принудительного взыскания налога с физического лица.

Так, в отношении любых решений налоговых органов, действий (бездействий) их должностных лиц действующее законодательство предполагает наличие последующего судебного контроля. В рамках налогового администрирования успешно реализован институт досудебного урегулирования налоговых споров, согласно которому налогоплательщикам до обращения в суд необходимо обратиться в вышестоящий налоговый орган с жалобой на неправомерные решения налогового органа, действия (бездействия) его должностных лиц.¹ Дополнительно к указанному порядку вышестоящие налоговые органы вправе осуществлять ведомственный контроль за нижестоящими налоговыми органами в порядке подчиненности².

Перенесение рассмотрения конфликтной ситуации между налоговым органом и налогоплательщиком из суда общей юрисдикции (в рамках рассмотрения дела по правилам главы 32 КАС РФ после отмены судебного приказа) в вышестоящий налоговый орган имеет существенные преимущества для налогоплательщика и обеспечивает соблюдение частного интереса ввиду следующего: во-первых, сокращенные сроки рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом по сравнению со сроком рассмотрения судебного спора³; во-вторых, более строгая процедура ведомственного

¹ Пункт 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Вышестоящие налоговые органы вправе отменять и изменять решения нижестоящих налоговых органов в случае несоответствия указанных решений законодательству о налогах и сборах согласно п. 3 ст. 31 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

³ Срок рассмотрения жалобы налогоплательщика вышестоящим налоговым органом составляет 15 дней с возможностью продления на 15 дней (за исключением оспаривания решений по итогам налоговых проверок) согласно абзацу 2 пункта 6 статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ РФ, тогда как срок рассмотрения административного дела составляет 2 месяца с возможностью продления на 1 месяц согласно статье 141 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 № 21-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

контроля за неправомерными действиями должностных лиц налогового органа; в-третьих, невозможность взыскания с налогоплательщика судебных расходов; в-четвертых, уменьшение размера взыскиваемых пеней за счет сокращения сроков на обращение взыскания; в-пятых, повышение эффективности системы исчисления налога (устранение возможных нарушений в исчислении, вызванных недостоверным характером сведений от регистрирующих органов либо содержащихся в системах больших данных).

Дополнительной гарантией прав налогоплательщика является институт начисления налоговых процентов¹, размер которых зависит от ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации (п. 5 ст. 79 Налогового кодекса РФ).

Более того, в настоящее время налогоплательщики не лишены права обратиться в суд с заявлением о возмещении убытков, вызванных неправомерными действиями налогового органа².

Публичным интересам соответствует введение внесудебного порядка принудительного взыскания налоговой задолженности с физических лиц в части повышения эффективности деятельности налоговых органов по принудительному взысканию налога; ликвидации устаревших и архаичных юридических процедур; существенного снижения нагрузки на мировых судей и районные (городские) суды.

Также важен и аксиологический правовой аспект: формирование гражданского общества свободных граждан невозможно без осознания личной ответственности и понимания необходимости своевременной и полной уплаты гражданином имущественных налогов (взыскание данных налогов преимущественно осуществляется в судебном порядке). Более того, безответственными представляются попытки недобросовестных налогоплательщиков уйти от исполнения основной налоговой обязанности за

¹ Белецкая Ю.А. Возврат сумм излишне взысканных налогов // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2019. – № 8. – С. 62–65.

² Бычков А.И. Взыскание убытков с налогового органа // Бухгалтерский учет. – 2019. – № 8. – С. 101–104.

счет несовершенств налогового администрирования, ошибок правоприменителя, затягивания сроков взыскания задолженности в судебном порядке и так далее. Распространение внесудебного порядка взыскания налоговой задолженности с физических лиц послужит дополнительным стимулом в развитии налогового правосознания.

Представляется необходимым распространение внесудебного порядка взыскания налоговой задолженности на правоотношения, возникающие в процессе взыскания налогов с физических лиц, в следующей правовой конструкции:

1) дифференцированный порядок взыскания задолженности по налогам: распространение внесудебного порядка на процедуру взыскания налога за счет денежных средств на счетах (за исключение депозитных счетов, счетов-эскроу) налогоплательщика – физического лица при сохранении судебного взыскания налога за счет иного имущества налогоплательщика – физического лица (дифференциация соответствующих правоотношений, вытекающих из процедур взыскания налога, соответствует общей особенности дифференциации налоговых правоотношений);

2) установление лимита налога, взыскиваемого во внесудебном порядке с налогоплательщика – физического лица: общая сумма налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов, подлежащая взысканию, не должна превышать трех тысяч рублей, что составляет 24% от минимального месячного размера оплаты труда (минимальный размер оплаты труда с 01.01.2021 установлен в сумме 12 792 рубля¹ в месяц).

3) запрет на применение налоговым органом в отношении физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, такой обеспечительной меры как приостановление операций по счетам в банках, а также переводов электронных денежных средств²;

¹ Федеральный закон от 29.12.2020 № 473-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Обеспечительная мера урегулирована статьей 76 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

4) сокращение срока рассмотрения жалобы налогоплательщика – физического лица в вышестоящем налоговом органе на действия (решения) по списанию денежных средств с расчетного счета с 15 до 5 рабочих дней (гарантия обеспечения прав налогоплательщика) с возможностью продления еще на 5 рабочих дней.

Учитывая важность и сложность рассматриваемых предложений по совершенствованию правового регулирования представляется необходимым проведение предварительного правового эксперимента по введению внесудебного порядка взыскания задолженности по налогам с физических лиц на территории нескольких субъектов Российской Федерации.

Таким образом, эффективные процессы цифровизации налоговых правоотношений по взысканию задолженности по налогам не будут выглядеть завершенными без решения проблемы внесудебного принудительного взыскания задолженности по налогам с физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя, введение которого давно назрело, с учетом современных реалий не противоречит ранее высказываемым позициям Конституционного Суда РФ и является необходимым с позиции обеспечения баланса частных и публичных интересов.

Подводя итог изложенному в данном параграфе, рассматривая современное правовое регулирование уплаты и взыскания налогов в условиях цифровизации, представляется возможным сделать следующие выводы.

Во-первых, 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-вторых, 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), уполномочивание налогового органа на осуществление действий по списанию и перечислению средств в счет уплаты налога.

В-третьих, в рамках существующей системы налогов и сборов 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 благую цель, нарушит баланс и сместит его в сторону публичного интереса (создаст соответствующую угрозу). 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 привязаны к конкретным хозяйственным операциям, а не налоговым (отчетным) периодам.

В-четвертых, эффективные процессы цифровизации правоотношений по взысканию налоговой задолженности не будут выглядеть завершенными без решения проблемы внесудебного принудительного взыскания задолженности по налогам с физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя, введение которого давно назрело, с учетом современных реалий не противоречит ранее высказываемым позициям Конституционного Суда РФ и является необходимым с позиции обеспечения баланса частных и публичных интересов.

§ 3. Совершенствование налогового контроля в условиях цифровизации

Значительную часть налоговых правоотношений составляют правоотношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, который представляет собой одно из наиболее цифровизованных направлений деятельности налоговых органов в Российской Федерации. Так, повсеместное использование цифровых технологий и различного рода программных комплексов ставит налоговые органы Российской Федерации на одно из лидирующих мест в мире по вопросу осуществления налогового контроля.

Налоговый контроль является разновидностью финансового контроля государства¹ и представляет собой деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах².

Н.А. Фальшина отмечает тенденцию усиления налогового контроля, обусловленную «не только развитием рыночных и договорных отношений, но и развитием науки, технического прогресса и государства в целом»³.

Цифровой контроль позволяет получать полную информацию о подконтрольных объектах, осуществлять дистанционный мониторинг в онлайн-режиме, обеспечивать непрерывность контрольных мероприятий; переносить акцент с наказаний на профилактику нарушений⁴.

Налоговый контроль в теории налогового права рассматривается в нескольких аспектах. Так, Д.А. Савченко, проведя анализ позиций ученых, выделяет следующие позиции относительно налогового контроля: налоговый контроль как деятельность властных субъектов⁵; как разновидность

¹ Курбатов Т.Ю. Правовые формы и методы налогового контроля: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – М., 2015. – С. 13.

² Официальное определение налогового контроля установлено в пункте 1 статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

³ Фальшина Н.А. Налоговый контроль как современный институт налогового права // Налоги. – 2018. – № 1. – С. 25–29.

⁴ Фесько Д.С. Цифровизация контроля как гарантия прав граждан и организаций при его осуществлении // Административное право и процесс. – 2020. – № 3. – С. 63–68.

⁵ Макарова О.Л. Налоговый кодекс РФ. Часть первая. Схемы. Пояснения. Комментарии / Под общ. ред. Н.М. Голованова. – СПб.: Юридический центр «Пресс», 2001. – С. 187.

государственного финансового контроля¹; как система приемов и способов его проведения²; как система налоговых правоотношений³.

Н.А. Козлов относит к налоговому контролю соответствующую деятельность налоговых органов и правоотношения, возникающие до рассмотрения материалов проверки, возражений и вынесения решения налогового органа⁴.

Правоотношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, можно отнести к неимущественным, относительным (определены все стороны), процессуальным, охранительным правоотношениям.

Д.В. Тютин акцентирует внимание на одностороннем характере обязанностей налогоплательщика в рамках правоотношений, возникающих в процессе налогового контроля, не смотря на наличие взаимных прав и обязанностей участников⁵. Т.А. Ефремова указывает на властный, информативный и непрерывный характер правоотношений, возникающих в рамках налогового контроля⁶. Трудно не согласиться с данными утверждениями учитывая акцессорный характер правоотношений, которые возникают в рамках налогового контроля, по сравнению с правоотношениями по уплате налога.

Общемировой опыт показывает, что внедрение цифровых технологий в процесс налогового администрирования позитивно влияет на прирост

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>; Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. – М.: Учебноконсультационный центр «ЮрИнфоР», 2003. – С. 189–190.

² Налоги и налоговое право: учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 2000. – С. 409.

³ Савченко Д.А. Соотношение интересов в налоговом праве: налоговый контроль, налоговый конфликт, ответственность / Очерки налогово-правовой науки современности: монография / под ред. Е.Ю. Грачевой и Н.П. Кучерявенко. – Москва-Харьков, 2013. – С. 448; Козлов Н.А. Защита прав налогоплательщика в ходе налогового контроля: дисс.... канд. юрид. наук: 12.00.04. – Москва, 2019. – С. 20.

⁴ Козлов Н.А. Защита прав налогоплательщика в ходе налогового контроля: дисс.... канд. юрид. наук: 12.00.04. – Москва, 2019. – С. 20.

⁵ Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций. 2020 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁶ Ефремова Т.А. Налоговый контроль как форма налоговых правоотношений // Актуальные вопросы экономических наук. – 2009. – С.82–85.

налоговых доходов государства¹. Так, значительного эффекта использование цифровых технологий позволило добиться в рамках контроля за НДС, что неудивительно, ведь камеральный контроль легко поддается автоматизации с использованием внутривидеоматериального контроля².

На необходимость автоматизации налогового контроля (камеральной проверки) за счет данных бухгалтерского и налогового учета по каждому налогоплательщику указывал в своем диссертационном исследовании М.В. Мишустин еще в 2003 году³.

Так, автоматизация налогового контроля за НДС осуществляется за счет использования специального программного комплекса АСК «НДС-2»⁴, позволяющего налоговым органам сопоставлять значительные массивы данных из деклараций по НДС, а также книг покупок и книг продаж плательщиков НДС. При этом функционал АСК «НДС-2» позволяет устанавливать налоговые разрывы по цепочке контрагентов проверяемого налогоплательщика с последующим определением выгодоприобретателя.

В рамках существующей системы налогового администрирования отечественная модель налогового контроля достигла существенных успехов: значительно увеличилась эффективность администрирования НДС, уменьшилось число фиктивных организаций.

Так, налоговый разрыв по НДС по итогам 9 месяцев 2020 года составляет 0,43 % (самый низкий показатель в мире)⁵; по итогам 1 квартала 2019 в Едином государственном реестре юридических лиц (ЕГРЮЛ)

¹ Kitsios Emmanouil, João Tovar Jalles, Verdier Genevieve. Tax Evasion from Cross-Border Fraud: Does Digitalization Make a Difference? // IMF WORKING PAPERS. – Working Paper. – № 2020/245, November 2020. – 16 p.

² Курбатов Т.Ю. Правовые формы и методы налогового контроля: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – М., 2015. – С. 19.

³ Мишустин М.В. Механизм государственного налогового администрирования в России: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – М, 2003. – С. 18.

⁴ Приказ ФНС России от 13.02.2015 № ММВ-7-6/68@ «О проведении опытной и опытно-промышленной эксплуатации программных средств, обеспечивающих автоматизацию перекрестных проверок, реализующих функции камеральной налоговой проверки налоговых деклараций по НДС на основе сведений из книг покупок, книг продаж и журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁵ Информация ФНС России «Стартовал пилотный проект по сокращению камеральных проверок по НДС до одного месяца» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

содержалась информация почти о 4 млн организаций, из которых только 187 000 имели признаки фиктивности или 4.7% от общего количества организаций (исторический минимум). При этом в 2018 году численность фиктивных организаций составляла 7,3% от общего числа организаций. По состоянию на 1 июня 2018 года подобных фирм насчитывалось 309 500. До этого, в начале 2018 в России насчитывалось около 528 200 фиктивных организаций, в 2017 году – 1,2 млн, в 2016 году – 1,6 млн¹.

Современные экономические реалии, а также цифровые системы налогового администрирования ведут к существенным изменениям в системе отечественного налогового контроля.

В то же время данные АСК «НДС-2» имеют в определенной степени формальный характер: программный комплекс показывает несоответствие данных книг покупок и книг продаж плательщиков НДС, но не позволяет сделать однозначных выводов о злоупотреблении налогоплательщиками своими правами при исчислении сумм НДС. Соответственно, АСК НДС-2 позволяет установить рискованные хозяйственные операции, которые в последующем подлежат дополнительному анализу и контролю. В рамках рассмотрения налоговых споров судами могут учитываться данные программного комплекса АИС «Налог-3» АСК «НДС-2» лишь в совокупности с иными доказательствами².

Соответствующий анализ проводится в рамках особых контрольно-аналитических мероприятий, которые осуществляются специальными подразделениями налоговых органов. Результаты контрольно-аналитических мероприятий используются в рамках оформления результатов камеральных

¹ Число фирм-однодневок сократилось до исторического минимума // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://pravo.ru/news/210649>.

² Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 13.02.2020 № Ф09-9623/19 по делу № А76-43650/2018; Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 30.06.2020 № Ф04-2616/2020 по делу № А67-3208/2018; Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 19.01.2020 № Ф08-12048/2019 по делу № А63-12999/2018; Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 02.08.2018 № Ф07-8289/2018 по делу № А56-44064/2017; Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 01.10.2018 № Ф08-7996/2018 по делу № А32-20992/2017; Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 07.11.2018 № Ф03-4527/2018 по делу № А37-2820/2017 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

налоговых проверок, либо в рамках работы по побуждению налогоплательщиков к уточнению размера своих налоговых обязанностей, либо в рамках последующего выездного налогового контроля.

При этом правовое регулирование особых контрольно-аналитических мероприятий на данный момент в Налоговом кодексе РФ отсутствует.

Е.В. Овчарова по данному поводу справедливо указывает, что ускоренная цифровизация налогового контроля опережает его надлежащее правовое регулирование и тем самым оказывается за рамками «правового поля»¹. Также Е.В. Овчарова отмечает, что «в таких условиях вместо легальных контрольных мероприятий фактически проводятся аналитические мероприятия как обслуживающие основанный на внедрении искусственного интеллекта налоговый контроль без каких-либо правовых оснований, а следовательно, и правовых гарантий для подконтрольных субъектов – налогоплательщиков, налоговых агентов и финансовых организаций»².

Д.Г. Бачурин³, исследуя налоговый процесс, отмечает негативный характер воздействия управляющей бюрократии на публично-правовые основы налогового права, которое осуществляется для достижения краткосрочных административных интересов и приводит к росту ведомственного регулирования в сфере налогообложения («Налоговый кодекс РФ перестает быть законом прямого действия»).

Наряду с контрольно-аналитическими мероприятиями должностные лица налоговых органов осуществляют также предпроверочный анализ как особый вид контрольно-аналитической деятельности, предшествующий проведению выездных налоговых проверок и направленный на эффективное проведение соответствующих выездных налоговых проверок.

¹ Овчарова Е.В. Способы обеспечения эффективности административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения и сборов // Административное право и процесс. – 2019. – № 12. – С. 19–28.

² Овчарова Е.В. Способы обеспечения эффективности административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения и сборов // Административное право и процесс. – 2019. – № 12. – С. 19–28.

³ Бачурин Д.Г. Налоговый процесс как юридическая основа налогового администрирования // Российский юридический журнал. – 2016. – № 5. – С. 184–193.

В настоящий момент легальное определение и какое-либо регулирование предпроверочного анализа в положениях Налогового кодекса РФ отсутствует.

В теории налогового права определение и сущность предпроверочного анализа рассматриваются в нескольких аспектах: предпроверочный анализ как фактически новый вид налоговой проверки, не урегулированный пока налоговым правом¹; форма организации налогового контроля²; особый комплекс мероприятий, включающих сбор, изучение и анализ информации о налогоплательщике с целью установления его налоговых рисков и формирования выводов о возможных налоговых правонарушениях³; аналитический инструмент по определению сроков и объемов проведения мероприятий налогового контроля, а также по разработке общей стратегии предстоящей выездной проверки⁴.

А.В. Красюков⁵ отмечает, что налогоплательщик лишен права на ознакомление с результатами предпроверочного анализа, которые фиксируются в итоговом заключении, а также права на оспаривание соответствующих результатов. При этом установление налоговых нарушений осуществляется именно в рамках предпроверочного анализа, а выездная проверка предназначена лишь для сбора доказательственной базы.

И в рамках контрольно-аналитических мероприятий, и в рамках предпроверочного анализа особое внимание уделяется сделкам, имеющим существенные риски злоупотреблений со стороны недобросовестных

¹ Красюков А.В. Предпроверочный анализ как новый вид налоговой проверки // Финансовое право. – 2018. № 1. – С. 44–46.

² Козлов Н.А. Защита прав налогоплательщика в ходе налогового контроля: дисс.... канд. юрид. наук: 12.00.04. – Москва, 2019. – С. 29.

³ Тарнопольская Д.С., Савин Д.А. Выездные налоговые проверки: что нужно знать налогоплательщику // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2014. – № 5. – С. 60–64.

⁴ Удалов Р.В. Применение аналитических инструментов при осуществлении налогового контроля (предпроверочный анализ) // Налоги и налогообложение. – 2012. – № 5. – С. 44.

⁵ Красюков А.В. Предпроверочный анализ как новый вид налоговой проверки // Финансовое право. – 2018. – № 1. – С. 44–46.

налогоплательщиков, что прямо следует из применения риск-ориентированного подхода¹.

Сама возможность осуществления данных направлений деятельности налоговых органов связана с результатами активной цифровизации соответствующих налоговых правоотношений и налогового администрирования.

Основой контрольно-аналитической деятельности налоговых органов является развитие интегрированных систем больших данных об операциях налогоплательщиков, включая операции, подлежащие налогообложению по НДС (в рамках функционирования АСК «НДС-2») с соответствующими системами анализа контрагентов; данных о налогоплательщиках и налоговых агентах (исчерпывающая информация об организациях и физических лицах) и их налоговых обязанностях (данные налоговых деклараций, карточки «Расчеты с бюджетом», данные об объектах налогообложения (недвижимость, транспортные средства и т.д.)), банковских операциях и так далее.

Внутренние системы больших данных дополняются массивом документов, получаемых по итогам проведения отдельных мероприятий налогового контроля: допросы свидетелей (преимущественно сотрудников проверяемых налогоплательщиков либо представителей контрагентов), истребование информации по конкретным сделкам², получение данных у государственных и муниципальных органов (таможенные органы, МЧС России, органы власти субъектов РФ и т.д.). Соответствующие документы могут быть получены как вне рамок налоговых проверок, так и в рамках проведения текущих и ранее проведенных камеральных и выездных налоговых проверок.

¹ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов (утв. Минфином России) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Данное мероприятие налогового контроля установлено в пункте 2 статьи 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

Акцентирование контрольной деятельности на конкретных рискованных сделках (иных хозяйственных операциях) без привязки к налоговому периоду отличает контрольно-аналитическое направление деятельности налоговых органов от классических системообразующих форм проведения налогового контроля: камеральных и выездных налоговых проверок.

Таким образом, особенностью современной системы налогового контроля в Российской Федерации является становление и совершенствование внепроверочных форм контрольно-аналитической деятельности налоговых органов, направленных на установление налоговых правонарушений либо некорректного отражения со стороны налогоплательщиков размера своих налоговых обязанностей. Осуществление данной деятельности связано с активным использованием цифровых средств налогового администрирования.

Долгое время налоговый контроль в России реализуется с помощью двух основных форм налогового контроля: камеральных и выездных налоговых проверок. В рамках каждой из представленных форм налогового контроля налоговым органам принадлежит отдельный набор допустимых мероприятий налогового контроля.

Система соотношения камерального и выездного налогового контроля основана, с одной стороны, на декларативном порядке определения размера налоговых обязанностей налогоплательщиков, а с другой стороны, на возможности проведения повторного ретроспективного контроля (выездного контроля).

Контрольно-аналитические мероприятия, а также предпроверочный анализ, осуществляемые налоговыми органами, выходят за рамки данного соотношения и представляют собой внутренние аналитические мероприятия, направленные на достижение целей (показателей) контрольной деятельности, в том числе, устранение налоговых разрывов, ликвидацию деятельности фиктивных организаций (индивидуальных предпринимателей).

Следует оговориться, что использование подобных мероприятий контрольной деятельности не предполагает нарушения прав налогоплательщиков: так, форма налогового контроля в отношении недобросовестного налогоплательщика в виде налоговой проверки не изменяется, однако изменяется подход к контрольной деятельности и система сбора доказательственной базы неправомерных действий в сфере налогообложения.

Данное обстоятельство позволяет сделать вывод о том, что использование контрольно-аналитических мероприятий – это попытка налоговых органов за счет совершенствования внутриорганизационных аналитических подходов к налоговому контролю повысить эффективность существующего правового регулирования налогового контроля (соотношения камерального и выездного контроля).

Важно заметить при этом, что налоговые правоотношения в рамках налогового контроля, при совершенствовании внутриорганизационных аналитических подходов налоговых органов не претерпевают существенных изменений ввиду сохранения классических форм контроля. Цифровизация в данном случае предполагает совершенствование налогового администрирования, а также повышение эффективности деятельности налоговых органов.

Однако трансформирование системы налогового контроля не ограничивается лишь совершенствованием внутриорганизационных аналитических подходов к контрольной деятельности.

Так, современной особенностью налогового контроля является формирование новой внепроверочной формы контроля, которая в отличие от камеральных и выездных налоговых проверок не ограничена строгостью

последующих процедур, предусмотренных статьями 100, 101 Налогового кодекса Российской Федерации¹.

Отдельные элементы внепроверочного налогового контроля уже достаточно длительное время реализованы на базе администрирования страховых взносов, уплачиваемых плательщиками, не производящими выплат и иных вознаграждений физическим лицам. Администрирование страховых взносов налоговыми органами осуществляется с 01.01.2017 года².

Так, согласно пункту 2 статьи 432 Налогового кодекса РФ в случае неуплаты (неполной уплаты) страховых взносов плательщиками, указанными в подпункте 2 пункта 1 статьи 419 НК РФ, в установленный срок налоговый орган определяет в соответствии со статьей 430 НК РФ сумму страховых взносов, подлежащую уплате за расчетный период такими плательщиками.

При этом никаких камеральных налоговых проверок по итогам расчетного периода не проводится: налоговым органом при наличии нарушений со стороны плательщика страхового взноса не составляется акт налоговой проверки и не принимается решение в порядке статьи 101 Налогового кодекса РФ, в случае занижения плательщиком размера уплаченных страховых взносов со стороны налогового органа выставляется в адрес плательщика соответствующее требование об уплате страховых взносов с указанием размера недоимки (производится зачет излишне уплаченных страховых взносов).

Данное обстоятельство подтверждает вывод о том, что налоговый контроль в отношении страховых взносов, установленных статьей 430 Налогового кодекса РФ, осуществляется во внепроверочной форме путем внутренних контрольно-аналитических мероприятий по сопоставлению

¹ Существование внепроверочной формы налогового контроля не исключается исходя из положения абзаца 2 пункта 1 статьи 82 Налогового кодекса РФ, который устанавливает открытый перечень форм осуществления налогового контроля.

² Федеральный закон от 03.07.2016 № 243-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

данных налогового органа и плательщика страховых взносов о размере обязанности по уплате страховых взносов.

В рамках представленной модели правового регулирования налоговые правоотношения, связанные с процессом налогового контроля, фактически исключаются из поэтапного налогового процесса: вслед за правоотношениями по уплате страховых взносов следуют правоотношения по принудительному взысканию страховых взносов. Сам же налоговый контроль существует в упрощенной аналитической форме, не имеющей правового регулирования (порядок проведения определен внутренними актами ФНС России).

Схожая модель реализована в рамках администрирования транспортного налога организаций и земельного налога организаций: исчисление и уплата данных налогов осуществляется самим налогоплательщиком-организацией, обязанность по представлению налоговой декларации отменена; в то же время со стороны налогового органа в адрес налогоплательщика направляется сообщение об исчисленной сумме налога¹ в сроки, установленные в пункте 4 статьи 363 Налогового кодекса РФ (следует акцентировать внимание на том, что данное сообщение направляется уже после исполнения обязанности по уплате налога).

При этом порядок взаимодействия налогового органа и налогоплательщика в рамках администрирования и контроля за правильностью уплаты транспортного налога и земельного налога организацией существенно превосходит аналогичный порядок по страховым взносам посредством введения права налогоплательщика по представлению пояснений и документов в том случае, если сумма исчисленного и уплаченного налогоплательщиком налога не соответствует сумме, исчисленной налоговым органом и указанной его в сообщении.

¹ Сообщение об исчисленной сумме налога составляется на основе документов и иной информации, имеющихся у налогового органа согласно пункту 5 статьи 363 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

Налогоплательщик информируется о результатах рассмотрения его пояснений, при этом в случае обоснованности позиции налогоплательщика ему направляется уточненное сообщение об исчисленной сумме налога (с уменьшенной суммой налога); в случае необоснованности – требование об уплате налога.

Рассмотренная форма контроля за полнотой уплаты транспортного налога и земельного налога организацией-налогоплательщиком является также внепроверочной и основана на сопоставлении данных об исчисленном налоге со стороны налогового органа и уплаченном налоге со стороны налогоплательщика. Внепроверочный характер налогового контроля исключает составление акта налоговой проверки (в данном случае его заменяет сообщение об исчисленном налоге, превышающем размер налога, исчисленного налогоплательщиком); рассмотрение материалов налоговой проверки (заменено рассмотрением пояснений (документов) налогоплательщика); составление решения налогового органа (заменено направлением уточненного сообщения либо требования об уплате налога).¹

Таким образом, отмена декларативного порядка определения налоговой обязанности (исчисления налога), возможная в рамках цифровизации налоговых правоотношений по исчислению и уплате налогов, трансформирует камеральный налоговый контроль в сторону перехода к особой внепроверочной форме налогового контроля, основанной на контрольно-аналитических мероприятиях налогового органа.

При этом если в рамках процесса уплаты страховых взносов правоотношения, вытекающие из налогового контроля, фактически из него исключены, то в рамках уплаты земельного налога и транспортного налога организациями соответствующие правоотношения носят явно упрощенный характер, не предполагающий активного применения контрольных мероприятий и основанный на сокращении

¹ Согласно пункту 5 статьи 363 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

непосредственного взаимодействия субъектов налогового правоотношения.

Правовое замещение камерального контроля иными формами контроля происходит параллельно процессу корректировки самого камерального контроля.

Так, Федеральным законом от 29.09.2019 № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» в положения НК РФ внесены изменения, согласно которым, начиная с 01.01.2021, налоговый орган проводит камеральную проверку даже при отсутствии декларации по НДФЛ в отношении доходов, полученных налогоплательщиком от продажи либо в результате дарения недвижимого имущества. При этом камеральная налоговая проверка проводится на основе имеющихся у налоговых органов документов (информации) о таком налогоплательщике и об указанных доходах со дня, следующего за днем истечения установленного срока уплаты налога по соответствующим доходам¹.

Вносимые законодателем изменения направлены на придание гибкости процедурам проведения камеральных налоговых проверок (создается гибкая система оснований камерального контроля).

Связано это с тем, что такой объект налогообложения как доход, полученный налогоплательщиком от продажи (дарения) недвижимого имущества, фиксируется за счет функционирования системы больших данных, поступающих от органов, регистрирующих права на недвижимое имущество. Наличие цифровых технологий, позволяющих сопоставлять данные о фактах изменения права собственности на объекты недвижимости и декларировании соответствующих доходов, направлено на повышение эффективности подоходного налогообложения.

¹ Пункт 1.2 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

Более того, право налогового органа по проведению камеральной налоговой проверки установлено в абзаце 2 пункта 2 статьи 88 Налогового кодекса РФ, согласно которому данное право может быть реализовано при непредставлении налоговой декларации (расчета):

- налогоплательщиком – контролирующим лицом иностранной организации;

- иностранной организацией, подлежащей постановке на учет в налоговом органе ввиду оказания услуг в электронной форме, местом реализации которых признается территория РФ¹ (в течение 30 календарных дней с истечения срока представления декларации указанной организацией налоговый орган направляет в ее адрес уведомление о необходимости представления налоговой декларации) (п. 3.1 ст. 88 Налогового кодекса РФ)².

В то же время налоговый орган в течение 30 календарных дней со дня истечения установленного срока ее представления направляет такой организации уведомление о необходимости представления такой налоговой декларации.

Таким образом, существенное изменение модели налогового контроля на территории Российской Федерации связано, в том числе, с изменением специфики камерального налогового контроля, позволяющем придать камеральному налоговому контролю большую эффективность с учетом внедрения современных цифровых технологий.

Трансформация камерального контроля за счет дифференциации оснований его проведения качественно меняет содержание налогового правоотношения, возникающего в процессе налогового контроля, проведение камеральной проверки приобретает характер не только обязанности, но и права налогового органа. Кроме того, изменению

¹ Перечень электронным услуг, подлежащих налогообложению по НДС, установлен в пункте 1 статьи 174.2 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Камеральная проверка в отношении указанных субъектов проводится на основе имеющихся у налогового органа документов (информации) о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках.

подвергается и правовое регулирование за счет изменения юридического состава исследуемых правоотношений.

Важной тенденцией развития налогового контроля и налогового администрирования является корректировка системы налогов и сборов за счет ликвидации налоговых режимов, а также отдельных правовых институтов, не позволяющих осуществить однозначный учет хозяйственных операций налогоплательщиков (объектов налогообложения).

Так, положения главы 26.3 части второй Налогового кодекса РФ, посвященные такому специальному налоговому режиму как единый налог на вмененный доход, не применяются с 1 января 2021 года¹.

Особенностью исчисления единого налога на вмененный доход было то обстоятельство, что размер соответствующего налога зависел не от реальных финансовых показателей деятельности налогоплательщика, а от величины вмененного дохода (объект налогообложения), которая определялась как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности².

Фактически единый налог на вмененный доход был основан на фикции получения определенного размера дохода на конкретную величину физического показателя.

Использование подобной правовой фикции в сфере налогообложения позволило с одной стороны повысить востребованность данного специального налогового режима, а с другой стороны использовать данный налоговый режим в агрессивных схемах налоговой оптимизации (прежде всего, особой популярностью данный специальный режим пользовался при создании схем «дробления бизнеса» недобросовестными налогоплательщиками).

¹ Пункт 8 статьи 5 Федерального закона от 29.06.2012 № 97-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 26 Федерального закона «О банках и банковской деятельности» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Величина базовой доходности в месяц и характеристика физического показателя определялись в рамках правового регулирования.

Второй проблемой данного налогового режима в рамках налогового контроля было отсутствие строгого учета доходных и расходных операций проверяемых налогоплательщиков. Из этой особенности налогового режима проистекает невозможность эффективного контроля за достоверностью формируемых соответствующими налогоплательщиками документов (например, товарных чеков).

Активное использование недобросовестными налогоплательщиками-контрагентами подобных фиктивных чеков в качестве подтверждения расходов находило свое отражение в повседневной хозяйственной деятельности.

Важной тенденцией развития налогового контроля является введение и использование полностью цифровых систем налогового администрирования с внепроверочным постоянным налоговым контролем.

Так, интересным является вопрос осуществления налогового контроля за деятельностью самозанятых граждан (плательщиков налога на профессиональный доход). Специальный федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ¹ не устанавливает особых правил осуществления мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщиков, применяющих данный налоговый режим. В то же время камеральный налоговый контроль в отношении подобных налогоплательщиков не возможен в силу отсутствия обязанности налогоплательщика по представлению налоговой декларации.

Согласно пункту 15 статьи 5 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ при наличии у налогового органа информации об утрате налогоплательщиком права на применение специального налогового режима или о несоответствии налогоплательщика требованиям части 2 статьи 4 настоящего Федерального закона снятие налогоплательщика с учета в налоговом органе осуществляется по инициативе налогового органа при

¹ Федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

отсутствии заявления налогоплательщика о снятии с учета. Постановка на учет налогоплательщика осуществляется именно в целях налогового контроля¹.

В случае установления того обстоятельства, что налогоплательщик не соответствовал требованиям на дату постановки на учет в качестве плательщика налога на профессиональный доход, соответствующая постановка на учет аннулируется.

Налоговый орган уведомляет налогоплательщика о снятии физического лица с учета в качестве налогоплательщика (аннулировании постановки на учет) через мобильное приложение «Мой налог», либо уполномоченную кредитную организацию². С момента снятия налогоплательщика с учета (аннулирования постановки на учет) прекращается соответствующая обязанность по уплате налога.

Данные положения предполагают установление фактически постоянного налогового контроля со стороны налоговых органов за деятельностью налогоплательщика. При этом соответствующий контроль не связан с наступлением специального события (представление декларации как при камеральном контроле, либо принятие решения о проведении проверки как при выездном контроле).

Модель налогового контроля, реализованная в рамках администрирования налога на профессиональный доход, является одним из первых эффективных моделей постоянного внепроверочного налогового контроля. Данное обстоятельство во многом связано с тем, что обязанность по исчислению налога несет налоговый орган, а не налогоплательщик.

Развитие внепроверочной формы постоянного налогового контроля предполагает формирование новых подходов к правовому регулированию налогового контроля. Ввиду указанного обстоятельства важнейшим

¹ Цели постановки на налоговый учет установлены в п. 1 ст. 83 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

² п. 17 ст. 5 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

направлением развития налогового контроля и соответствующих правоотношений является интеграция в него оперативного контроля как особой разновидности контрольно-надзорной деятельности налоговых органов.

В условиях активной миграции бизнес-структур в сферу онлайн, сокращения периодов производства и реализации товаров (работ, услуг), цифровизации внутрифирменных процессов налогового планирования¹ существующая система налогового контроля не обладает достаточной степенью эффективности и оперативности: камеральные и выездные налоговые проверки проводятся по итогам проверяемого налогового периода на основе составленных и представленных в налоговые органы налоговых деклараций с ограниченной периодичностью и глубиной (применительно к камеральным налоговым проверкам запрещены многие мероприятия налогового контроля). Проверяемый налогоплательщик также несет дополнительную нагрузку, так как при проведении налоговых проверок обязан представлять документы и давать необходимые разъяснения за длительный период (для выездных налоговых проверок – до трех лет).

Существующая модель налогового контроля, а также отдельно осуществляемые контрольно-аналитические мероприятия постепенно исчерпывают резерв роста эффективности налогового контроля. Принцип периодичности, на котором во многом построена современная отечественная система налогового контроля, не позволяет налоговым органам оперативно реагировать на постоянно трансформирующиеся модели и способы кооперации налогоплательщиков.

Развитие цифровых систем налогового администрирования отдельных специальных налоговых режимов (например, налог на профессиональный доход) связано с созданием, в том числе, систем исчисления налога. Повсеместно внедрены онлайн-кассы, работа которых построена на фиксации

¹ Klein, Daniel and Ludwig, Christopher and Nicolay, Katharina, Internal Digitalization and Tax-efficient Decision Making (2020). ZEW – Centre for European Economic Research Discussion Paper. – № 20-051. – 41 p.

и передаче данных о расчетах налогоплательщиков в реальном времени в налоговые органы в электронном виде. Активно реализуются проекты по применению приложения «Мой налог», личных кабинетов налогоплательщиков.

Исключение из налоговых правоотношений обязанности по представлению налоговых деклараций не соотносится с действующей моделью камерального и выездного налогового контроля.

В условиях повсеместной цифровизации включение оперативного контроля в систему налогового контроля является эффективным решением, направленным на повышение качества налогового контроля, а также обеспечение баланса частных и публичных интересов¹.

Так, оперативный контроль может стать одной из основ, во-первых, бесконтактной системы налогового контроля, а во-вторых, важным элементом обеспечения автоматизированной системы исчисления налога (определения размера налоговой обязанности).

В настоящее время оперативный контроль представляет собой контроль за соблюдением требований к контрольно-кассовой технике (ККТ), порядком и условиями ее регистрации и применения. Правовой основой применения контрольно-кассовой техники является Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации»².

Необходимость применения контрольно-кассовой техники как особого учетно-налогового элемента объясняется тем, что многим объектам налогообложения (прибыли, доходу, выручке и др.) свойственна протяженность во времени и в целях определения соответствующего

¹ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов (утв. Минфином России) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Согласно п. 1 ст. 1.2 Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ контрольно-кассовая техника применяется на территории Российской Федерации в обязательном порядке всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении ими расчетов за исключением установленных правом случаев.

показателя необходимо систематически вести учет совершаемых операций и периодически подводить итог¹.

В настоящее время процедуры осуществления оперативного контроля установлены Приказом Минфина РФ от 17.10.2011 № 132н, согласно которому общий срок выполнения государственной функции составляет пять рабочих дней.

В случае выявления фактов нарушений законодательства Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники специалисты налоговых органов возбуждают и осуществляют производство по делу об административном правонарушении в порядке, установленном КоАП РФ.

В теории права отсутствует единообразное понимание отраслевой принадлежности и природы обязанности по применению ККТ: одни авторы относят данную обязанность к числу налоговых обязанностей²; другие указывают на ее финансово-правовой характер³ или административно-правовой характер норм, предусматривающих обязанность применения контрольно-кассовой техники, соблюдение которых позволяет обеспечивать реализацию норм финансового права, регулирующих правила исчисления налогов⁴. Ю.К. Цареградская соотносит внедрение онлайн-касс с системой прежде всего финансовых правоотношений, указывая на то, что подобный опыт будет способствовать повышению эффективности финансового, а именно налогового контроля⁵.

Конституционный Суд РФ⁶ указал на многофункциональное значение норм о применении контрольно-кассовой техники (обеспечение частного

¹ Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: «Аналитика-Пресс», 2000. – С. 307.

² Лютова О.И. Налоговая обязанность как институт налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – М., 2014. – С. 8, 19.

³ Финансовое право: учебник для академического бакалавриата / под общ. ред. С.В. Запольского. — 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство Юрайт, 2015. – С. 408.

⁴ Кононов П.И. Современное административное право России: опыт системно-правовой характеристики // Российский юридический журнал. – 2018. – № 1. – С. 122–136.

⁵ Цареградская Ю.К. Особенности применения онлайн-касс в системе налогового контроля России // Финансовое право. – 2018. – №6. – С. 35.

⁶ Постановление Конституционного суда Российской Федерации от 12.05.1998 № 14-П // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

интереса в области торговли, защита прав потребителя, охрана порядка торговли и оказания услуг, обеспечение публичного фискального интереса, финансовой (в том числе налоговой) дисциплины), Президиум ВАС РФ¹ – на финансово-правовую (налоговую) составляющую оперативного контроля.

Представляется, что правовой институт применения ККТ имеет межотраслевой характер, что следует из положений п. 2 ст. 1 Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ, согласно которым данный правовой институт направлен на обеспечение интересов граждан и организаций, защиты прав потребителей; полноты учета выручки в организациях и у индивидуальных предпринимателей, в том числе в целях налогообложения и обеспечения установленного порядка оборота товаров (правом установлено обеспечение частных и публичных интересов, имеющих разную отраслевую принадлежность). Более того, Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ не входит в законодательство о налогах и сборах.

Фискальные документы (чеки), получаемые при применении ККТ имеют подтверждающее значение в рамках гражданско-правовых отношений (гражданский оборот, защита прав потребителей); внутриорганизационных отношениях (контроль за деятельностью продавцов). Фискальные данные, получаемые в рамках применения ККТ, в финансово-правовом аспекте являются «автоматическим» бухгалтерским (налоговым) учетом, контролируемым налоговым органом в целях правильного исчисления налога.

Оперативный контроль (контроль за применением ККТ) не входит в систему налогового контроля, имеет отдельное правовое регулирование и принципы, а также осуществляется в рамках процедур, установленных Приказом Минфина РФ от 17.10.2011 № 132н.

Интеграция в правовой институт налогового права (институт налогового контроля) такого значительного субинститута как оперативный контроль, к тому же ранее не имевшего налогового правового регулирования, должна

¹ Постановление Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 22.06.2010 № 1130/10 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

осуществляться в рамках правовой конструкции, обеспечивающей баланс частных и публичных интересов, который возможен с учетом следующего.

Существующее правовое регулирование налогового контроля, процедуры привлечения к налоговой ответственности и принципы установления налоговой ответственности способны обеспечить эффективность и оперативность соответствующей интеграции¹.

Интеграция оперативного контроля предполагает, что обязанность по применению контрольно-кассовой техники (фиксации расчетов) из межотраслевой приобретает природу налоговой (финансово-правовой) обязанности.

Бесконтактность и автоматизация оперативного контроля за применением контрольно-кассовой техники (фиксацией расчетов) достигается за счет программного соотнесения данных, предоставленных в связи с использованием онлайн-касс, а также данных расчетного счета проверяемого налогоплательщика. При этом автоматизация затруднительна при проверке правильности осуществления наличных расчетов (в данном случае подтверждением фактов нарушения обязанности по применению ККТ являются документы, полученные у налогоплательщика или его контрагентов (например, первичные документы на покупку товара без пробития соответствующего чека); свидетельские показания покупателей и т.д.).

Автоматизация оперативного контроля позволяет, с одной стороны, снизить давление на добросовестных налогоплательщиков ввиду отсутствия лишних процедур проведения контрольных мероприятий, тем самым обеспечив частноправовой интерес, а с другой стороны, повысить эффективность налогового контроля за расчетными операциями

¹ Минфином России разработан проект Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с совершенствованием законодательства о применении контрольно-кассовой техники», который расширяет сферу регулирования законодательства о налогах и сборах за счет принципов фиксации расчетов и отношений в сфере фиксации расчетов. При этом Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации» признается утратившим силу; положения частей 2 – 14 статьи 14.5 КоАП РФ признаются утратившими силу (административная ответственность сохраняется только для должностных лиц операторов фискальных данных, экспертных организаций, производителей согласно статье 15.8.1. КоАП РФ).

недобросовестных налогоплательщиков; снизить нагрузку должностных лиц налоговых органов, что обеспечивает публичный фискальный интерес.

Следует отметить, что на процедуры проведения оперативного контроля в рамках специального закона распространяют свое действие положения Федерального закона от 26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля». В то же время положения данного закона о порядке организации и проведения проверок не применяются при осуществлении налогового контроля.

Соответственно интеграция оперативного контроля в систему налогового контроля исключит применение в отношении данной контрольной деятельности налоговых органов моратория на проведение проверок субъектов малого и среднего предпринимательства (статья 26.2 Федерального закона от 26.12.2008 № 294-ФЗ), а также гарантии вовлечения в контрольную деятельность органов прокуратуры (например, согласование внеплановых проверок; утверждение ежегодных планов проведения плановых проверок).

Также интеграция оперативного контроля в систему налогового контроля частично ограничивает частноправовой интерес лиц, осуществляющих фиксацию расчетов. Так, срок давности привлечения к административной ответственности составляет 1 год (ч. 1 ст. 4.5 КоАП РФ), тогда как аналогичный срок для налоговой ответственности – три года с момента совершения правонарушения (п. 1 ст. 113 Налогового кодекса РФ).

Срок давности привлечения к налоговой ответственности является важной гарантией соблюдения прав и законных интересов налогоплательщиков; при этом расширение данного срока ввиду изменения природы рассматриваемой юридической ответственности коснется лишь недобросовестных налогоплательщиков, подобное ограничение частноправового интереса не затронет добросовестных лиц.

Включение оперативного контроля в систему налогового контроля изменяет и природу ответственности лиц, нарушивших правила фиксации расчетов.

К.Н. Васкевич выделяет два подхода к проблеме соотношения административной и налоговой ответственности: «в соответствии с первым (Д.Н. Бахрах, А.С. Емельянов, К.Е. Шилехин, С.С. Якимова и др.) говорят об известной монополии или исключительности административной ответственности, тем самым все правонарушения в сфере налогов и сборов, которые не имеют признаков налогового преступления, представляют собой административные правонарушения. Другая точка зрения фокусируется на том, что налоговая ответственность является одним из видов финансовой ответственности как отдельного вида юридической ответственности (Ю.Н. Белошапко, А.В. Брызгалин, Д.В. Винницкий, Т.А. Гусева, Л.В. Сальникова и др.)»¹. Е.Л. Васянина указывает на необходимость исключения составов административных правонарушений, не представляющих существенной общественной опасности и дублирующихся составами налоговых правонарушений, установленных в Налоговом кодексе РФ².

Административная ответственность за нарушение правил применения контрольно-кассовой техники предусмотрена статьей 14.5 КоАП РФ. При этом ряд составов, предусмотренных статьей 14.5 КоАП РФ, относимы к специальным субъектам отношений, урегулированных нормами Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ: оператор фискальных данных (ч. 7, 8, 10, 11, 12 ст. 14.5 КоАП РФ); соискатель разрешения на обработку фискальных данных (ч. 9 ст. 14.5 КоАП РФ); изготовитель ККТ или фискальных накопителей (ч. 13 ст. 14.5 КоАП РФ); экспертная организация (ч. 14, 15 КоАП РФ). Интеграция подобных составов в положения Налогового

¹ Васкевич К.Н. Административная ответственность за правонарушения в области налогов и сборов в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2016. – С. 18.

² Васянина Е.Л. Новые подходы к регулированию финансовых правоотношений в условиях глобализации и цифровизации экономических процессов // Финансовое право. – 2020. – № 4. – С. 3–6.

кодекса РФ фактически ведет к значительному расширению субъектов налоговых правоотношений, что является недостаточно оправданным.

Изменение природы ответственности приведет к дифференциации налоговой ответственности (появлению новых видов налоговой ответственности, например, предупреждению). Так, Налоговый кодекс РФ предусматривает за совершение налогового правонарушения ответственность в виде штрафа различного размера; в то же время административная ответственность за нарушения, установленные статьей 14.5 КоАП РФ, включает предупреждение (например, ч. 4 – 6 ст. 14.5 КоАП РФ); административный штраф (например, ч. 2, 4 – 15 ст. 14.5 КоАП РФ); дисквалификацию должностного лица, административное приостановление деятельности (ч. 3 ст. 14.5 КоАП РФ).

КоАП РФ имеет положения, предусматривающие отдельные гарантии субъектам малого и среднего предпринимательства, а также их работникам. Так согласно части 1 статьи 4.1.1 КоАП РФ в отношении указанных субъектов административное наказание в виде административного штрафа подлежит замене на предупреждение в случае совершения правонарушения впервые при отсутствии причинения вреда или возникновения угрозы причинения вреда жизни и здоровью людей, объектам животного и растительного мира и иным охраняемым законом интересам. Аналогичные гарантии применительно к налоговой ответственности отсутствуют, ввиду чего подлежат включению в положения Налогового кодекса РФ.

Так, Минфином России предлагается следующая гарантия обеспечения прав субъектов малого и среднего предпринимательства: налоговая санкция в виде предупреждения может быть применена к организации и индивидуального предпринимателю по его ходатайству, если такие лица внесены в единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства

в соответствии с Федеральным законом от 24.06.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»¹.

Возможность оперативного ответа налоговых органов на факты выявленного некорректного применения контрольно-кассовой техники (важнейшее средства системы автоматического исчисления налога) должна стать важной гарантией законности в данной сфере, а также иметь превентивное значение. Следует отметить, что интеграция налогового и оперативного контроля не предполагает существенных практических рисков, а также не устанавливает новых обременений для бизнес-структур (данное утверждение применительно к добросовестным налогоплательщикам).

Таким образом, интеграция оперативного контроля в систему налогового контроля 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.

Следует при этом отметить, что включение оперативного контроля в систему налогового контроля характеризуется дифференциацией налоговых правоотношений, возникающих в связи с осуществлением налогового контроля, которая влияет на последующие правоотношения, связанные с привлечением лиц к налоговой ответственности.

К числу важнейших направлений развития налогового контроля можно отнести рост информационного взаимодействия за счет появления такой

¹ Проект Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с совершенствованием законодательства о применении контрольно-кассовой техники» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

формы налогового контроля как налоговый мониторинг¹, введение которой было напрямую связано с развитием цифровых технологий.

С 1 января 2016 года реализуется новая форма налогового контроля – налоговый мониторинг, введение которого обусловлено тем, что в условиях цифровизации налоговых правоотношений цифровые технологии и информационные системы обеспечивают значительную оперативность принятия управленческих решений, а также получения и обработки необходимой информации.

Практика введения налогового мониторинга не является уникальной: в 2005 году он появился в Ирландии и Нидерландах и изначально именовался «горизонтальный мониторинг». В последующем налоговый мониторинг введен в США, Австралии и иных странах².

Налоговый мониторинг — одна из форм налогового контроля, которая осуществляется в виде электронного информационного взаимодействия и применяется наряду с камеральными и выездными проверками. Ее предметом выступает проверка правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов и сборов³. Налоговый мониторинг предполагает раскрытие налогоплательщиком в реальном времени информации (бухгалтерский и налоговый учет) перед налоговым органом; при этом со стороны налогового органа не проводятся камеральные или выездные проверки⁴.

В научной литературе отмечается, что налоговый мониторинг предполагает осуществление текущего, а не последующего контроля со стороны налоговых органов⁵; при этом налоговый мониторинг является

¹ Курбатов Т.Ю. Правовые формы и методы налогового контроля: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – М., 2015. – С. 20.

² Публичные финансы и налоговое право: ежегодник. – Вып. 6: Противодействие уклонению от уплаты налогов в странах Центральной и Восточной Европы / под ред. М.В. Карасевой (Сенцовой). – Воронеж, 2016. – С.164.

³ Боровкова Ю. В., Сони́на О. В. Эффективность налогового администрирования как индикатор устойчивого развития территорий // Научный ежегодник Центра анализа и прогнозирования. – 2019, № 1(3). – С. 120–123.

⁴ Мишустин М.В. «Вы вернулись в правовое поле – к вам нет вопросов» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.kommersant.ru/doc/3669520>.

⁵ Дуюнов А.Г. Налоговый мониторинг как новая форма контроля // Налоговед. – 2015. – № 2. – С. 33.

«режимом онлайн» ввиду необходимости осуществления сверок электронных баз и финансовой отчетности проверяемого, а также данных проверяющего налогового органа¹. А.В. Демин рассматривает налоговый мониторинг в качестве одного из примеров диспозитивного начала в сфере налогообложения².

Н.А. Козлов³, исследуя особенности налогового мониторинга, отмечает наличие определенных «послаблений» для налогоплательщика, а также минимальный набор контрольных мероприятий, что в наибольшей степени соответствует интересу налогоплательщика.

Налоговый мониторинг основан на предоставлении налоговым органам доступа к налоговому и бухгалтерскому учету налогоплательщика, которое позволяет отказаться от истребования документов, оперативно согласовывать подходы по отдельным вопросам налогообложения и проводить консультирование (за счет представления мотивированного мнения налогового органа); сокращать издержки бизнеса.

Право налогоплательщика на обращение в налоговый орган с заявлением о проведении налогового мониторинга⁴ является ярким примером диспозитивности в налоговом праве⁵. Данному праву налогоплательщика корреспондирует обязанность налогового органа принять решение о проведении (отказе в проведении) налогового мониторинга в зависимости от соблюденных условий (п. 4 ст. 105.27 НК РФ).

Налоговые правоотношения, возникающие в рамках дистанционного мониторинга, как и иные правоотношения, возникающие при проведении налогового контроля, носят процессуальный характер. При этом содержание

¹ Горкина Т. Новые способы налогового контроля государства. К чему готовиться налогоплательщикам // Финансовая газета. – 2017. – № 6. С. 5, 7.

² Демин А.В. Концепт налогового мониторинга в новой модели налогового администрирования России // Вестник Сибирского юридического института МВД России. – 2017. – № 1 (26). – С. 77.

³ Козлов Н.А. Защита прав налогоплательщика в ходе налогового контроля: дисс.... канд. юрид. наук: 12.00.04. – Москва, 2019. – С. 125–126.

⁴ Данное право урегулировано пунктом 3 статьи 105.26 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

⁵ Дементьев И.В. Налоговое правоприменение: смена правовых парадигм // Журнал российского права. – 2019. – № 8. – С. 96–106.

данных правоотношений существенно отличается от классических. Так, налоговый орган в рамках налогового мониторинга исполняет обязанности по принятию решения о проведении налогового мониторинга; по направлению уведомления о наличии оснований для составления мотивированного мнения¹; по составлению мотивированного мнения²; по перенаправлению разногласий налогоплательщика по поводу мотивированного мнения в ФНС России³; по уведомлению налогоплательщика о имеющихся (отсутствующих) невыполненных мотивированных мнениях⁴; по досрочному прекращению налогового мониторинга и уведомлению об этом в случае нарушений со стороны налогоплательщика⁵.

Налоговый орган при этом вправе продлить срок рассмотрения мотивированного мнения; обратиться в налоговый орган с запросом о предоставлении мотивированного мнения; обратиться с разногласием по поводу мотивированного мнения (п. 8 ст. 105.30 НК РФ). В то же время налогоплательщики обязаны исполнять соответствующее мотивированное мнение. При этом в научной литературе мотивированное мнение рассматривается в качестве особой рекомендации, не имеющей признаков общеобязательности, в случае неисполнения которой возможны потенциально негативные последствия (проведение выездной налоговой проверки)⁶.

ФНС России как участник данных налоговых правоотношений в рамках дистанционного мониторинга имеет обязанности по инициированию и

¹ Обязанность урегулирована пунктом 2.1 статьи 105.29 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Мотивированное мнение налогового органа отражает позицию налогового органа по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов согласно пункту 1 статьи 105.30 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

³ Обязанность установлена пунктом 8 статьи 105.30 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

⁴ Обязанность установлена пунктом 9 статьи 105.30 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

⁵ Обязанность установлена статьей 105.28 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

⁶ Мостовая И. Г. О правовом регулировании института налогового мониторинга // Налоговед. – 2016. – № 3. – С. 38.

проведению взаимосогласительных процедур¹ при наличии расхождений в позиции налогового органа и налогоплательщика; по составлению уведомления об изменении мотивированного мнения либо оставлении мотивированного мнения без изменения.

При этом некоторые права и обязанности участников правоотношений, возникающих в рамках налогового мониторинга, соответствуют классическим формам налогового контроля: право налогового органа по направлению налогоплательщику требования о предоставлении пояснений (п. 2 ст. 105.29 НК РФ); права налогового органа по истребованию документов (информации), привлечению специалистов либо экспертов (п. 3 ст. 105.29 НК РФ), проведению осмотра (п. 1 ст. 92 НК РФ), истребованию документов (информации) у контрагентов или иных лиц (п. 1 ст. 93.1 НК РФ); корреспондирующие права и обязанности налогоплательщика.

Прозрачность и оперативность взаимодействия участников налоговых правоотношений, возникающих в процессе осуществления налогового мониторинга, позволили существенно увеличить его применение: так, число участников налогового мониторинга с 2016 по 2021 возросло в 30 раз: с 7² до 209³ организаций.

Перспективы значительного роста участников налогового мониторинга связаны с тем, что с 01.07.2020 значительно снижены критерии для проведения налогового мониторинга: так, необходимый размер уплаченных налогов снижен с 300 до 100 млн. руб.; суммарный объем доходов – с 3 до 1 млрд. руб.; совокупная стоимость активов – с 3 до 1 млрд. руб. Значительно сокращается бумажный документооборот и расширяется электронный документооборот

¹ Порядок проведения взаимосогласительных процедур в рамках налогового мониторинга установлен в статье 105.31 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов (утв. Минфином России) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

³ Официальное сообщение ФНС России «209 компаний будут участвовать в налоговом мониторинге с 2021 года» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/10222192.

через информационные системы организации (с 2024 года предполагается полный отказ от передачи информации через ТКС)¹.

Следует отметить, что развитие системы налогового мониторинга является примером дифференциации моделей налоговых правоотношений в рамках отдельных стадий налогового процесса (в данном случае стадии налогового контроля). При этом эксклюзивность правоотношений в рамках дистанционного мониторинга детерминирует содержание последующих правоотношений в рамках многостадийного налогового процесса.

Подводя итог изложенному в данном параграфе, рассматривая процессы совершенствования налогового контроля в условиях цифровизации, представляется возможным сделать следующие выводы.

Анализ современного состояния налогового контроля показывает, что совершенствование налогового контроля осуществляется, с одной стороны, в рамках создания и развития эффективных внутриорганизационных контрольно-аналитических подходов, а с другой стороны, в рамках трансформации и дифференциации самих налоговых правоотношений.

Налоговые правоотношения в рамках налогового контроля, при совершенствовании внутриорганизационных аналитических подходов налоговых органов не претерпевают существенных изменений ввиду сохранения классических форм контроля. Цифровизация в данном случае предполагает совершенствование налогового администрирования, а также повышение эффективности правоприменительной деятельности налоговых органов.

Трансформация же правоотношений при осуществлении налогового контроля в условиях цифровизации осуществляется в следующих направлениях:

¹ Федеральный закон от 29.12.2020 № 470-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

- развитие внепроверочной формы налогового контроля, основанной на отмене обязанности налогоплательщика по представлению налоговой декларации и изменении обязанности по исчислению налога (страховые взносы, земельный налог, транспортный налог, налог на профессиональный доход);
- корректировка камерального контроля за счет дифференциации оснований его проведения (НДФЛ, НДС);
- интеграция оперативного контроля в систему налогового контроля на базе бесконтактного постоянного контроля;
- развитие информационного взаимодействия налогового органа и налогоплательщика на базе предоставления доступа к единой платформе данных о налоговом (бухгалтерском) учете налогоплательщика.

§ 4. Обеспечение прав налогоплательщиков в условиях цифровизации

Эволюционное изменение подходов к процессам исчисления налогов (определения размеров налоговой обязанности налогоплательщиков), а также уплаты и взыскания налогов; правоотношениям, возникающим в рамках налогового контроля, существенным образом влияет на многие нормы и институты современного отечественного налогового права как подотрасли финансового права.

Преобразующее воздействие цифровых технологий на налоговые правоотношения заставляет по-новому взглянуть на важнейшие вопросы обеспечения прав налогоплательщиков.

В теории налогового права отсутствует единая позиция относительно соотношения обеспечения прав налогоплательщика и защиты прав налогоплательщика. Нельзя не согласиться с позицией А.И. Земсковой, согласно которой соотношение таких категорий как «охрана», «защита», а также «обеспечение» прав между собой зависит от авторской интерпретации ученых¹.

С.А. Ядрихинский отмечает, что право подлежит защите не только в связи с его нарушением, а также в случае угрозы его нарушения²; Н.А. Козлов³ относит к целям защиты прав налогоплательщика «предупреждение возможных нарушений прав, прекращение противоправных действий, устранение препятствий в осуществлении прав, восстановление нарушенных прав», тогда как категория обеспечения прав налогоплательщиков значительно шире и представляет собой весь комплекс правовых явлений, существующих, в том числе, в целях гарантирования эффективной реализации прав налогоплательщиков.

¹ Земскова А. И. К вопросу о сущности правозащитной функции государства // Общество и право. – 2009. – № 3. С. 21–27.

² Ядрихинский С. А. Защита прав и законных интересов налогоплательщиков – юридических лиц (финансово-правовой аспект): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2007. – С. 86.

³ Козлов Н. А. Средства и способы защиты прав налогоплательщика при осуществлении налогового контроля / Н. А. Козлов // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. – 2015. – № 3 (22). – С. 177.

Исходя из содержания пункта 1 статьи 22 Налогового кодекса РФ налогоплательщикам гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов, что предполагает активный характер соответствующей защиты.

Защиту прав налогоплательщика Н.А. Козлов рассматривает как действия (бездействие) налогоплательщика, а также правоприменительную деятельность уполномоченных органов и лиц (при обращении налогоплательщика к силе государственного принуждения), совершаемые в целях пресечения нарушения прав (устранения угрозы их нарушения), а также восстановления нарушенных прав¹.

В силу пункта 2 статьи 22 Налогового кодекса РФ права налогоплательщика обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов, что подтверждает неразрывный характер связи обеспечения права налогоплательщика и налогового правоотношения в целом.

Воздействие цифровизации на обеспечение прав налогоплательщиков имеет два взаимодополняющих направления:

- 1) нивелирование негативных последствий для налогоплательщика от возможных технических дефектов (сбоев);
- 2) максимально эффективное использование преимуществ цифровых технологий для реализации прав налогоплательщиков.

Одним из важнейших аспектов цифровизации в сфере обеспечения прав налогоплательщиков является появление новых правовых категорий, непосредственно связанных с цифровыми технологиями, которые необходимо объективно учитывать при правовом регулировании обеспечения прав налогоплательщиков. При этом сама технологичность права в целом и отдельных ее отраслей в частности не вызывает сомнения².

¹ Козлов Н.А. Защита прав налогоплательщика в ходе налогового контроля: дисс.... канд. юрид. наук: 12.00.04. – Москва, 2019. – С. 60.

² Уголовно-юрисдикционная деятельность в условиях цифровизации: монография / Н.А. Голованова, А.А. Гравина, О.А. Зайцев и др. – М.: ИЗиСП. КОНТРАКТ, 2019. – 212 с.

Одной из подобных правовых категорий является технический сбой.

Ю.А. Тихомиров среди рисков, связанных с роботизацией, выделяет отдельную группу рисков программно-технического характера, указывая на то, что «ошибок в программах возможно избежать за счет четкой регуляции предметов деятельности форм солидарной ответственности»¹.

Р.В. Амелин отмечает, что ввиду постепенного отказа от приоритета информации на бумажном носителе над информацией на электронном носителе технические сбои информационных систем становятся обстоятельствами непреодолимой силы, препятствующими должному поведению участников правоотношений².

В настоящее время практически любое взаимодействие налогового органа и налогоплательщика в рамках существующих налоговых правоотношений не мыслимо без использования цифровых технологий.

Цифровые технологии обеспечивают реализацию прав субъектов налоговых правоотношений (например, подача налогоплательщиком через личный кабинет налогоплательщика заявления о возврате (зачете) излишне уплаченного налога либо выставление налоговым органом в адрес контрагента налогоплательщика по каналам ТКС требования о предоставлении документов (информации) по сделкам с налогоплательщиком)³. Аналогично цифровые технологии непосредственно задействованы и при исполнении обязанностей субъектов налоговых правоотношений (например, предоставление деклараций по НДС (пояснений по ним) в электронном виде; обеспечение налоговым органом своевременного возврата (зачета) сумм излишне уплаченного налога; предоставление налоговым агентом расчета по форме 6-НДФЛ в электронном виде). Сфера электронного взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков с каждым годом активно расширяется.

¹ Юридическая концепция роботизации: монография / Н.В. Антонова, С.Б. Бальхаева, Ж.А. Гаунова и др.; отв. ред. Ю.А. Тихомиров, С.Б. Нанба. – М.: Проспект, 2019. – 240 с.

² Амелин Р.В. Публичные информационные системы как источник официальной информации / Правовой режим информационных систем: монография / под ред. С.Е. Чаннова. – М.: ГроссМедиа, 2016. – 338 с. // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

³ В силу пункта 1 статьи 93 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

При этом усиление влияния цифровых технологий на налоговые правоотношения создает ситуацию, при которой субъекты данных правоотношений, их статус, а также правовые последствия правоотношений ставятся в зависимость не только от активных действий либо бездействий субъектов правоотношений, но и от точности и постоянства функционирования цифровых систем (платформ), через которые реализуются правоотношения.

В идеально моделируемой ситуации цифровая система, а также программное обеспечение обеспечивают постоянное и бесперебойное взаимодействие субъектов налоговых правоотношений. Но абсолютно идеальная ситуация невозможна в реальности: цифровые технологии, а также конкретные программные комплексы или технические средства не всегда совершенны; цифровые платформы, на основе которых осуществляется взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков, подвержены техническим сбоям.

В настоящее время в положениях Налогового кодекса РФ отсутствует какое-либо регулирование ситуаций, связанных с техническими сбоями.

Понятие технического сбоя используется в правоприменительной практике судов. Так, судами в рамках налоговых правоотношений технические сбои при направлении различной отчетности в налоговые органы признаются в качестве обстоятельства, исключающего вину лица в совершении налогового правонарушения по смыслу подпункта 4 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса РФ¹, либо в качестве смягчающего налоговую ответственность обстоятельства² по смыслу подпункта 3 пункта 1 статьи 112 Налогового кодекса РФ.

¹ Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.07.2018 № 15АП-5409/2018 по делу № А32-37113/2017 (Постановлением Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 14.11.2018 № Ф08-9391/2018 данное постановление оставлено без изменения) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

² Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 23.07.2012 по делу № А41-16207/12 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

В то же время данное правовое регулирование имеется в Федеральном законе от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход».

Согласно пункту 9 статьи 3 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ в случае возникновения в информационных системах налоговых органов технологического сбоя, влекущего невозможность исполнения предусмотренных настоящим Федеральным законом обязанностей налогоплательщиков, такие обязанности считаются исполненными без нарушения срока при условии, что они исполнены не позднее дня, следующего за днем устранения указанного сбоя.

В правовой литературе данное правовое положение называется не иначе как прогрессивное и направленное на обеспечение безопасности налогоплательщиков¹, а также обеспечение их прав².

Следует отметить, что в тексте закона имеется указание на «технологический сбой», тогда как весьма распространенным в научной литературе и правовых актах³ является термин «технический сбой». Учитывая то обстоятельство, что, во-первых, значение слова технический отсылает к связи с техникой⁴, а слова технологический – к связи с технологией⁵, во-вторых, технология представляет собой совокупность методов и инструментов для достижения желаемого результата⁶ (инструменты могут иметь не только программный, лингвистический, но и технический характер), соответственно

¹ Лермонтов Ю.М. О налогообложении доходов самозанятых физических лиц // Финансовые и бухгалтерские консультации: электрон. журн. – 2019. – № 10. – С. 9 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.fbk.ru/analytics/magazine>.

² Тropicкая С.С. Налогообложение самозанятых и цифровая экономика: налог на профессиональный доход // Финансовое право. – 2019. – № 5. – С. 22–26.

³ Приказ Росалкогольрегулирования от 18.06.2013 № 158 «Об учете произведенных пива и пивных напитков»; Приказ ФНС России от 12.10.2020 № ЕД-7-15/737@ «Об утверждении Методических рекомендаций по ведению информационного ресурса «ЕАЭС – обмен»; Письмо ФНС России от 20.12.2017 № ЕД-4-20/25867 «О соблюдении требований законодательства Российской Федерации о применении ККТ в период массового технического сбоя» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁴ Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений. — 4-е изд., М., 1997. — 944 с. // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://slovarozhegova.ru>.

⁵ Толковый словарь русского языка под редакцией Д. Н. Ушакова (1935–1940) // Фундаментальная электронная библиотека // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://feb-web.ru/feb/ushakov/ush-abc/19/us470304.ru>.

⁶ Некрасов С. И., Некрасова Н. А. Философия науки и техники: тематический словарь. — Орёл: ОГУ, 2010. — 424 с.

использование понятия «технологический сбой» в правовом регулировании является допустимым и не ограничивает сферу его возможного применения по сравнению с понятием «технический сбой».

Данная норма специального закона является первой попыткой в сфере налогообложения, направленной на обеспечение прав налогоплательщиков (частных интересов), а также минимизацию их рисков, связанных с ненадлежащим функционированием информационных систем, используемых при фискальном взаимодействии с государством.

Используемый прием правовой фикции своевременного исполнения обязанностей налогоплательщика подлежит применению только в случаях, когда соответствующие обязанности исполнены в срок не позднее дня, который следует за днем устранения указанного сбоя.

Интересным остается вопрос: каким образом и кем определяется день устранения технического сбоя. ФНС России в своем разъяснении сослалось на общее правовое положение «на следующий день», указав на отсутствие каких-либо санкций¹.

Представляется, что информирование налогоплательщиков об устранении технических сбоев должно осуществляться уполномоченными налоговыми органами.

Таким образом, обеспечение прав граждан при наступлении технических сбоев в информационных системах налоговых органов, используемая в Федеральном законе от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» отвечает современным правовым стандартам.

Более того, подобное правовое регулирование подлежит распространению на все налоговые правоотношения, реализация которых осуществляется на базе информационных систем налоговых органов. Созданием дополнительных гарантий обеспечения прав налогоплательщиков

¹ Вопрос-ответ // ФНС России: официальный сайт, раздел «Часто задаваемые вопросы». 2019. // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru> (дата обращения: 30.07.2019).

в эпоху всеобщей цифровизации могло бы стать внесение соответствующих изменений в положения Налогового кодекса РФ.

А.С. Алимбекова¹ считает необходимым возложение ответственности на государственные органы в случаях, если соответствующие субъекты внедряют в деятельность цифровые технологии и в рамках эксплуатации данных технологий возникают «технические сбои» либо иные обстоятельства, которые нарушают права и законные интересы субъектов финансовых (налоговых) правоотношений.

Согласно пункту 5 статьи 23 Налогового кодекса РФ за невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сбора, плательщик страховых взносов) несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Развитие цифровых средств налогового администрирования и их последующее использование в хозяйственной деятельности не может быть охвачено понятием предпринимательского риска, соответственно налогоплательщики не могут нести негативные последствия нарушений в функционировании цифровых систем налогового администрирования.

Представляется необходимым дополнение положений пункта 5 статьи 23 Налогового кодекса РФ абзацем вторым в следующем содержании:

«В случае возникновения в информационных системах налоговых органов технологического сбоя, влекущего невозможность исполнения предусмотренных настоящим Кодексом обязанностей налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов), такие обязанности считаются исполненными без нарушения срока при условии, что они исполнены не позднее дня, следующего за днем устранения указанного сбоя».

Также необходимо предусмотреть технологический сбой в информационных системах налоговых органов в качестве обстоятельства,

¹ Алимбекова А.С. Реализация прав и обязанностей участников финансовых правоотношений и их защита в условиях цифровизации экономики // Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции в рамках IV Саратовских финансово-правовых чтений научной школы Н.И. Химичевой. – Саратов, 2019. – С. 15–24.

исключающего вину лица в совершении налогового правонарушения, дополнив тем самым положения пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса подпунктом 3.1.

А.А. Копина считает, что «признание ошибки должно сопровождаться обязанностью устранить эту ошибку, тогда не потребуется никаких «налоговых амнистий», порождающих больше вопросов, чем ответов, поскольку определение ошибки технической или признание ее системной будет порождать вполне определенные правовые последствия и дополнительных актов в этой связи принимать не требуется».¹

Следует отметить, что правовое регулирование последствий технического сбоя не ограничивается лишь исключением ответственности налогоплательщика, либо введением правовой фикции правомерности его действий.

Обеспечение прав налогоплательщиков должно также осуществляться с помощью более общих правовых явлений, к которым можно отнести принципы налогового права, во многом производные от социально-экономической реальности.

Значение принципов права в рамках обеспечения прав налогоплательщика существенно: так, Конституционный Суд РФ в Постановлении от 21.03.1997² отождествляет общие принципы налогообложения и основные гарантии, обеспечивающие соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации.

¹ Копина А.А. «Право на ошибку и технический сбой» и «обязанность признания и устранения» - новое в правосубъектности налоговых органов в эпоху цифровизации налогового администрирования // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 30 ноября – 1 декабря 2018 г. / Под ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2019. – С. 128.

² Постановление Конституционного Суда РФ от 21.03.1997 № 5-П «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Согласно обоснованной и научно подтвержденной позиции В.В. Ершова¹, принципы права, обладая «максимальной универсальностью, высшей императивностью и абстрактностью», являются «действительными (действующими) средствами правового регулирования общественных отношений, важнейшими и первичными элементами единой, развивающейся и многоуровневой системы форм национального и (или) международного права, реализующимися в государстве».

Технический сбой, равно как и отсутствие технической возможности, не может рассматриваться в качестве обстоятельства, не позволяющего налоговому органу исполнить обязанности в рамках правоотношений с налогоплательщиками (предоставление вычета по налогам; осуществление зачета (возврата) сумм излишне уплаченного (взысканного) налога; предоставления справок и сведений; принятия налоговой декларации (расчета) и так далее).

В силу пункта 2 статьи 22 Налогового кодекса РФ права налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов) обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов. Пункт 1 статьи 32 Налогового кодекса РФ устанавливает обязанности налоговых органов.

Ввиду необходимости создания эффективного обеспечения прав налогоплательщиков в эпоху цифровизации налоговых правоотношений, представляется необходимым внести изменения в положения пункта 2 статьи 22 «Обеспечение и защита прав налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов)» путем добавления абзаца 2 следующего содержания:

«Права налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов) обеспечиваются за счет самостоятельного устранения нарушений прав налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков

¹ Ершов В.В. Правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений. – М.: РГУП, 2018. – С. 294, 310.

страховых взносов) в случаях возникновения в информационных системах налоговых органов технологического сбоя, влекущего невозможность исполнения предусмотренных настоящим Кодексом обязанностей налоговых органов».

Также является необходимым внести изменения в положения пункта 1 статьи 32 Налогового кодекса РФ путем добавления пункта 18 следующего содержания:

«самостоятельно устранять нарушения прав налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в случаях возникновения в информационных системах налоговых органов технологического сбоя, влекущего невозможность исполнения предусмотренных настоящим Кодексом обязанностей налоговых органов».

Введение принципа самостоятельного устранения налоговыми органами нарушения прав налогоплательщиков в связи с технологическим сбоем является важнейшим условием обеспечения прав налогоплательщиков за счет фактически создания самодостаточного социального регулятора (принцип права) по данному вопросу, имеющего универсальное значение.

Так, В.В. Ершов отмечает, что основополагающие (общие) принципы национального и (или) международного права с позиции научно обоснованной концепции интегративного правопонимания представляют собой не идеи, а самостоятельные формы права, определяющие их сущность, повышающие степень определенности права, обеспечивающие сбалансированное состояние права, его взаимосвязь с иными формами права, внутреннее единство и целостность; ожидаемость, предсказуемость, непротиворечивость и последовательность правотворческого и правореализационного процессов обеспечивают внутреннее и внешнее единство «центра окружности» – системы права»¹.

¹ Ершов В.В. Правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений. – М.: Рос. гос. ун-т правосудия, 2017. – С. 159.

Введение принципа самостоятельного устранения налоговым органом нарушенного права налогоплательщика в результате технического сбоя позволит повысить степень определенности налогового права и упорядоченность налоговых правоотношений¹. Фактически предлагаемый к введению социальный регулятор (принцип налогового права) следует из сформулированного на уровне Верховного Суда РФ принципа добросовестного налогового администрирования, содержание которого соответствует следующим ключевым положениям²: необходимость учета законного интереса налогоплательщиков; недопустимость создания формальных условий для взимания налогов, размер которых превышает действительный размер налоговых обязанностей³.

Таким образом, 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 налоговыми органами нарушенных прав налогоплательщиков в ситуациях возникновения подобных сбоев.

¹ В.В. Ершовым выделяются следующие виды принципов в зависимости от сферы правового регулирования общественных отношений: основополагающие (общие) принципы национального и (или) международного права, реализующиеся в государстве; специальные межотраслевые национальные и (или) международные принципы права, реализующиеся в государстве; специальные отраслевые национальные и (или) международные принципы права, реализующиеся в государстве; специальные принципы отдельных институтов национального и (или) международного права, реализующиеся в государстве.

² Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602 по делу № А33-17038/2015 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

³ Лысенко Е.Д. Принцип добросовестного налогового администрирования // Образование и право. – № 7, июль 2020. – С. 134–137.

Отдельным элементом обеспечения прав налогоплательщиков является развитие беззаявительного порядка реализации прав налогоплательщиков¹.

Основой беззаявительного порядка реализации прав налогоплательщиков (например, получения налоговых льгот, вычетов, процентов) является эффективно действующая система big data, которая аккумулирует актуальные сведения, подтверждающие соответствующие права налогоплательщика и уже представленные в налоговый орган, например, с заявлением о предоставлении налоговой льготы².

ФНС России реализуется политика простоты и удобства уплаты налогов – исполнения налоговых обязанностей без лишних затрат и усилий как части повседневной деятельности налогоплательщиков (приказы Федеральной налоговой службы от 28.11.2014 № ММВ-7-12/607@ и от 28.11.2019 № ММВ-7-19/598@)³.

Беззаявительный порядок реализации применим в отношении следующих прав налогоплательщика:

- право на получение физическими лицами налоговых льгот по транспортному налогу (абз. 9 п. 3 ст. 361.1 НК РФ), земельному налогу (абз. 4 п. 10 ст. 396 НК РФ), налогу на имущество физических лиц (абз. 4 п. 6 ст. 407 НК РФ). Налоговая льгота предоставляется на основании сведений, полученных налоговым органом, начиная с налогового периода, в котором у налогоплательщика - физического лица возникло право на налоговую льготу⁴.

- право на выплату со стороны налогового органа процентов, начисленных на сумму излишне уплаченного налога, несвоевременно

¹ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов (утв. Минфином России) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Письмо ФНС России от 23.06.2020 № БС-4-21/10275@ «О применении беззаявительного порядка предоставления налоговых льгот по транспортному налогу физических лиц» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

³ На данное обстоятельство обратила внимание Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в Определении от 23.11.2020 № 305-ЭС20-2879 по делу № А40-86746/2019 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁴ Беззаявительный порядок предоставления налоговых льгот расширяется за счет развития системы больших данных. Так, налоговые органы получают данные от органов Пенсионного фонда РФ о лицах, относящихся к ветеранам боевых действий, которые используются, в том числе, в рамках применения беззаявительного порядка предоставления налоговых льгот.

возвращенную налогоплательщику¹. Следует отметить, что аналогичный порядок в отношении процентов по излишне взысканным суммам налога не реализован, что делает возможным осуществление злоупотреблений со стороны налоговых органов.

Анализ действующего законодательства о налогах и сборах показывает, что распространение удачных практик беззаявительного порядка реализации прав налогоплательщиков имеет значительный предел расширения. Особое значение в данном аспекте имеют права на получение вычетов по НДФЛ, реализацию которых предлагается упростить за счет отказа от предоставления налоговых деклараций и подтверждающих документов, а также автоматизации процедур обработки документов².

Важным элементом обеспечения прав налогоплательщиков является обеспечение возможности их личного участия в защите собственных прав в налоговом органе. Так, налогоплательщик вправе принимать участие в рассмотрении материалов налоговой проверки либо налогового правонарушения, в том числе представлять дополнительные возражения, документы, по смыслу статей 101, 101.4 Налогового кодекса РФ, а также в рассмотрении жалобы (апелляционной жалобы) в вышестоящем налоговом органе в отдельных случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ³.

В то же время значительные размеры территории Российской Федерации; случаи санитарно-эпидемиологического неблагополучия⁴; климатические условия на отдельных территориях страны не всегда

¹ Согласно п. 10 т. 78 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов (утв. Минфином России) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

³ Рассмотрение жалобы (апелляционной жалобы) вышестоящим налоговым органом осуществляется в присутствии заявителя в случае выявления противоречий между сведениями, содержащимися в представленных нижестоящим налоговым органом материалах, либо несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в материалах нижестоящего налогового органа согласно абзацу 2 пункта 2 статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

⁴ Постановление Главного государственного санитарного врача РФ от 22.05.2020 № 15 «Об утверждении санитарно-эпидемиологических правил СП 3.1.3597-20 «Профилактика новой коронавирусной инфекции (COVID-19)» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

позволяют налогоплательщику принять личное участие в защите собственных прав и законных интересов непосредственно в налоговом органе.

Дополнительной гарантией прав налогоплательщика в подобных ситуациях может стать введение возможности удаленного участия налогоплательщика в рассмотрении материалов налоговой проверки (статья 101 Налогового кодекса РФ), а также материалов налогового правонарушения (статья 101.4 Налогового кодекса РФ) с помощью онлайн-технологий.

В настоящее время технологии удаленного участия реализованы в рамках института участия в судебном заседании путем использования систем видео-конференц-связи по делам об административных правонарушениях¹; гражданским спорам²; административным спорам³.

Проблемным вопросом видео-конференц-связи в судопроизводстве является недостаточный уровень технической оснащенности подобными системами залов судебных заседаний, что не всегда позволяет использовать данный способ участия в судебном заседании.

Решением данной проблемы является внедрение технологий онлайн-заседаний⁴, позволяющих судебным представителям принять участие в рассмотрении дела со своего непосредственного рабочего места путем присоединения к судебному онлайн-заседанию на специальном сайте судов.

Использование онлайн-технологий в налоговом квазисудебном процессе позволит не только упростить обеспечение права налогоплательщика на защиту собственных интересов, но и фактически станет дополнительной гарантией недопущения коррупционных правонарушений в ходе соответствующего процесса и повышения качества рассмотрения материалов налоговых проверок (жалоб, апелляционных жалоб в вышестоящих налоговых

¹ Статья 29.14 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

² Статья 155.1 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации от 14.11.2002 № 138-ФЗ; статья 153.1 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

³ Статья 142 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 № 21-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

⁴ Информация Суда по интеллектуальным правам «О проведении судебных онлайн-заседаний в Суде по интеллектуальным правам» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

органах) за счет видеофиксации взаимодействия должностных лиц налогового органа и представителей налогоплательщика.

Попытка законодателя по установлению возможности использования онлайн-технологий для обеспечения участия налогоплательщика в квазисудебном налоговом процессе реализована лишь в отношении рассмотрения материалов жалоб (апелляционных жалоб). Так, в пункте 2 статьи 140 Налогового кодекса применительно к онлайн-технологиям использовано понятие «использование видео-конференц-связи», отсылающее к терминологии отечественного процессуального законодательства.

С учетом изложенного, представляется необходимым внесение следующих изменений в положения Налогового кодекса РФ:

- пункт 2 статьи 101 Налогового кодекса РФ дополнить абзацем 3 следующего содержания: *«Рассмотрение материалов налоговой проверки в удаленном порядке с использованием видео-конференц-связи проводится в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов».*

- пункт 7 статьи 101.4 Налогового кодекса РФ дополнить абзацем 2 следующего содержания: *«Рассмотрение акта в удаленном порядке с использованием видео-конференц-связи проводится в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов».*

Правовая конструкция делегированного нормотворчества (от законодателя в отношении уполномоченного государственного органа – ФНС России) позволяет обеспечить лучшее соответствие правовой основы использования удаленных онлайн-технологий в налоговом процессе быстро меняющимся условиям социально-экономического и технологического развития (появление новых технологий видеоконференции, отечественных программным продуктом в сфере конференцсвязи и так далее).

Более того, является необходимым установление права налогоплательщика на участие в рассмотрении материалов налоговых

проверок, иных актов в налоговых органах или апелляционных жалоб (жалоб) налогоплательщиков в вышестоящем налоговом органе.

Так, право налогоплательщика на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, установлено в подпункте 15 пункта 1 статьи 21 Налогового кодекса РФ.

С учетом необходимости обеспечения прав налогоплательщиков на представление своих интересов в налоговом органе с использованием онлайн-технологий удаленного участия предлагается внесение изменений в пункт 1 статьи 21 Налогового кодекса РФ путем добавления в него подпункта 16 в следующем виде:

«заявлять ходатайства об участии в рассмотрении материалов налоговой проверки, иных актов налоговых органов, жалоб (апелляционных жалоб) в удаленном порядке с использованием видео-конференц-связи в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом».

Таким образом, внедрение и правовое регулирование онлайн-технологий участия налогоплательщика в налоговом процессе должно стать дополнительной гарантией обеспечения прав налогоплательщика на защиту собственных законных интересов, а также важным элементом обеспечения публичного интереса за счет открытости взаимодействия должностных лиц налоговых органов и налогоплательщиков; эффективной защиты в условиях неблагоприятной санитарно-эпидемиологической ситуации.

Подводя итог изложенному в данном параграфе, рассматривая особенности обеспечения прав налогоплательщиков в условиях цифровизации, представляется возможным сделать следующие выводы.

Во-первых, воздействие цифровизации на обеспечение прав налогоплательщиков имеет два взаимодополняющих направления: 1) нивелирование негативных последствий для налогоплательщика от возможных технических дефектов (сбоев); 2) максимально эффективное

использование преимуществ цифровых технологий для реализации прав налогоплательщиков.

Во-вторых, 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 налоговыми органами нарушенных прав налогоплательщиков в ситуациях возникновения подобных сбоев.

В-третьих, внедрение и правовое урегулирование онлайн-технологий участия налогоплательщика в налоговом процессе должно стать дополнительной гарантией обеспечения прав налогоплательщика на защиту собственных законных интересов, а также важным элементом обеспечения публичного интереса за счет открытости взаимодействия должностных лиц налоговых органов и налогоплательщиков; эффективной защиты в условиях неблагоприятной санитарно-эпидемиологической ситуации.

Заключение.

Исследование, проведенное в рамках настоящей работы, позволило сделать выводы, имеющие элементы новизны и не встречающиеся в науке налогового (финансового) права.

В диссертации рассматривается трансформация налоговых правоотношений через призму развития цифровых технологий.

Так, в рамках исследования дано авторское определение цифровизации налоговых правоотношений, рассмотрены основные подходы к цифровизации налоговых правоотношений, позиции специалистов относительно процессов ускоренной цифровизации в сфере налогообложения. 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 в деятельности налоговых органов, непосредственным образом влияющей на правоотношения в сфере налогообложения.

Автором установлено, что 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.

Доказано, что налоговые правоотношения в рамках цифровой трансформации характеризуются следующими особенностями:

- дифференциацией моделей налоговых правоотношений в рамках отдельных стадий налогового процесса (дифференциация моделей исчисления налога, уплаты налога, налогового контроля),
- детерминированностью изменений налоговых правоотношений от более ранних стадий налогового процесса к последующим стадиям налогового процесса,

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

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

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

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

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

Автором исследованы основные теоретические подходы к определению понятия налогового администрирования. Определено, что повсеместная цифровизация налоговых правоотношений не является случайностью и во многом связана с активной деятельностью ФНС России по развитию цифровых технологий.

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 (специального налогового режима).

Цифровая система налогового администрирования представляет собой систему средств и методов административно-распорядительной деятельности налоговых органов, направленную на реализацию прав и обязанностей участников налоговых правоотношений за счет широкого внедрения цифровых технологий, автоматизации правоприменительной деятельности налоговых органов, бесконтактного характера взаимодействия субъектов налоговых правоотношений, а также сервисного характера оказания услуг налогоплательщику.

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 особой спецификой в рамках администрирования каждого налога (система учета объектов налогообложения; система исчисления налога, система налогового контроля).

В рамках исследования процессов формирования цифровых систем налогового администрирования автором определены особенности и структура соответствующих систем, а также средства и методы административно-распорядительной деятельности налоговых органов в рамках данных систем.

Неотъемлемым элементом правоотношения по уплате налога является исчисление соответствующего налога, являющееся многоаспектной правовой категорией. Исчисление налога в рамках комплексного налогового правоотношения фактически 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 (необходим в случае, если объект налогообложения существует неполный налоговый период),
4. точное определение и применение налоговых льгот, налоговых вычетов, иных правовых категорий, носящих постоянный либо переменный характер и влияющих на итоговый размер налоговой обязанности.

Особенности представленных правоотношений по исчислению налога явно указывают на процесс цифровой трансформации и смены парадигмы взаимодействия государства и налогоплательщика в рамках процесса определения размера налоговой обязанности.

Однако развитие обязанности по исчислению налога в условиях цифровизации не ограничивается обозначенными специальными налоговыми режимами.

Так, 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.

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) в Российской Федерации имеет активный характер, предполагающий принятие со стороны обязанного субъекта активных мер, направленных на уплату в бюджет суммы конкретного налога (определение размера налогового платежа, установление реквизитов платежа, направление платежного поручения в банк с помощью сервисов мобильного банка, использование услуг отделений банковских организаций для проведения платежа и так далее). Своеобразным посредником в данных правоотношениях выступают банки.

В качестве элемента придания гибкости уплате налогов и обеспечению прав налогоплательщиков в отечественное налоговое право введен институт единого налогового платежа физического лица, представляющий собой денежные средства, которые добровольно перечисляются в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства налогоплательщиком – физическим лицом.

Цифровизация налоговых правоотношений позволила начать процесс трансформации исполнения обязанности по уплате налога посредством, во-

первых, создания стимулирующего правового института единого налогового платежа, а во-вторых, посредством перехода от активного к пассивному способу исполнения соответствующей обязанности, основанному на возможности выбора налогоплательщиком способа уплаты налога.

В рамках существующей системы налогов и сборов 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 благую цель, нарушит баланс и сместит его в сторону публичного интереса (создаст соответствующую угрозу). Переход на пассивный способ уплаты налога возможен только при качественном пересмотре существующей налоговой системы, в основе которой обязанности по исчислению и уплате налога должны быть привязаны к конкретным хозяйственным операциям, а не налоговым (отчетным) периодам.

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

В то же время совершенствование систем больших данных (big data) и программных комплексов, используемых налоговыми органами, а также развитие коммуникаций между субъектами налоговых правоотношений позволяет решить давно назревшую проблему унификации процедур взыскания задолженности по налогам за счет перехода на внесудебный порядок взыскания задолженности по налогам с физических лиц.

Анализ современного состояния налогового контроля показывает, что совершенствование налогового контроля осуществляется, с одной стороны, в рамках создания и развития эффективных внутриорганизационных контрольно-аналитических подходов, а с другой стороны, в рамках трансформации и дифференциации самих налоговых правоотношений.

Налоговые правоотношения, возникающие в процессе налогового контроля, при совершенствовании внутриорганизационных аналитических подходов налоговых органов не претерпевают существенных изменений ввиду сохранения классических форм контроля. Цифровизация в данном случае предполагает совершенствование налогового администрирования, а также повышение эффективности правоприменительной деятельности налоговых органов.

Трансформация же 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 налога (страховые взносы, земельный налог, транспортный налог, налог на профессиональный доход);
- корректировка камерального контроля за счет дифференциации оснований его проведения (НДФЛ, НДС);
- интеграция оперативного контроля в систему налогового контроля на базе бесконтактного постоянного контроля;
- развитие информационного взаимодействия налогового органа и налогоплательщика на базе предоставления доступа к единой платформе данных о налоговом (бухгалтерском) учете налогоплательщика.

Воздействие цифровизации на обеспечение прав налогоплательщиков имеет два взаимодополняющих направления:

1) нивелирование негативных последствий для налогоплательщика от возможных технических дефектов (сбоев);

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

Технические сбои (несовершенства) в функционировании отдельных компонентов цифровых систем налогового администрирования, используемых в правоприменительной деятельности, не могут быть охвачены понятием предпринимательского риска, ввиду чего 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 подобных сбоев.

В рамках исследования автором сформулированы предложения по внесению изменений в положения п. 2 ст. 22, п. 5 ст. 23, п. 1 ст. 32, п. 1 ст. 111 Налогового кодекса РФ, направленных на создание гарантий обеспечения прав налогоплательщиков, связанных с устранением негативных последствий технических сбоев.

Отдельным элементом обеспечения прав налогоплательщиков является введение беззаявительного порядка реализации прав налогоплательщиков.

В рамках исследования обоснована необходимость внедрения и правового регулирования онлайн-технологий участия в налоговом процессе, которые могут стать дополнительной гарантией обеспечения прав налогоплательщика на защиту собственных законных интересов, а также важным элементом обеспечения публичного интереса за счет открытости взаимодействия должностных лиц налоговых органов и налогоплательщиков; эффективной защиты в условиях неблагоприятной санитарно-эпидемиологической ситуации.

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 права налогоплательщика на участие в рассмотрении материалов налоговой проверки, иных актов налоговых органов, жалоб (апелляционных жалоб) в удаленном порядке с помощью онлайн-технологий.

Список источников и литературы

Правовые акты и иные официальные материалы

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6–ФКЗ, от 30.12.2008 № 7–ФКЗ, от 05.02.2014 № 2–ФКЗ, от 21.07.2014 № 11–ФКЗ) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.
2. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14.11.2002 № 138-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.
3. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 31.07.2020) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 146-ФЗ (ред. от 20.07.2020) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.
6. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.
7. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 № 21-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.
8. Федеральный закон от 29.12.2020 № 470-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о

налогах и сборах» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

9. Федеральный закон от 23.11.2020 № 374-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

10. Федеральный закон от 09.11.2020 № 371-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и Закон Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

11. Федеральный закон от 31.07.2020 № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

12. Федеральный закон от 20.07.2020 № 220-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части организации документооборота с использованием электронных документов (чеков) для компенсации суммы налога на добавленную стоимость, оформленных физическим лицам – гражданам иностранных государств при реализации им товаров» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

13. Федеральный закон от 01.04.2020 № 102-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

14. Федеральный закон от 06.06.2019 № 129-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

15. Федеральный закон от 29.05.2019 № 103-ФЗ «О проведении эксперимента по организации и осуществлению дистанционного электронного голосования на выборах депутатов Московской городской Думы седьмого созыва» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

16. Федеральный закон от 15.04.2019 № 63-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 9 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

17. Федеральный закон от 18.03.2019 № 34-ФЗ «О внесении изменений в части первую, вторую и статью 1124 части третьей Гражданского кодекса Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

18. Федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» (ред. от 08.06.2020) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

19. Федеральный закон от 03.08.2018 № 294-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и главу 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (в части особенностей налогообложения международных холдинговых компаний)» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

20. Федеральный закон от 03.08.2018 № 302-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

21. Федеральный закон от 27.11.2017 № 340-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи

с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

22. Федеральный закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

23. Федеральный закон от 03.07.2016 № 250-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

24. Федеральный закон от 03.07.2016 № 244-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

25. Федеральный закон от 03.07.2016 № 243-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

26. Федеральный закон от 28.06.2013 № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

27. Федеральный закон от 27.06.2011 № 162-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О национальной платежной системе» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

28. Федеральный закон от 06.04.2011 № 63-ФЗ «Об электронной подписи» (ред. от 08.06.2020) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

29. Федеральный закон от 27.07.2010 № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

30. Федеральный закон от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» (ред. от 08.06.2020) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

31. Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

32. Федеральный закон от 27.07.2004 № 79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

33. Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

34. Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

35. Закон Орловской области от 28.09.2018 № 2262-ОЗ «Об установлении на 2019 – 2021 годы налоговых ставок для отдельных категорий налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

36. Указ Президента РФ от 09.05.2017 № 203 «О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017 – 2030 годы» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

37. Указ Президента РФ от 05.12.2016 № 646 «Об утверждении Доктрины информационной безопасности Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

38. Указ Президента РФ от 10.01.1994 № 66 «О структуре федеральных органов исполнительной власти» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

39. Указ Президента РФ от 30.09.1992 № 1148 «О структуре центральных органов федеральной исполнительной власти» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

40. Перечень поручений по реализации Послания Президента Федеральному Собранию (утв. Президентом РФ 05.12.2016 № Пр-2346) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

41. Постановление Правительства РФ от 21.12.2019 № 1764 «О государственной регистрации транспортных средств в регистрационных подразделениях Государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

42. Постановление Правительства РФ от 02.03.2019 № 234 (ред. от 07.12.2019) «О системе управления реализацией национальной программы «Цифровая экономика Российской Федерации» (вместе с «Положением о системе управления реализацией национальной программы «Цифровая экономика Российской Федерации») // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

43. Постановление Правительства РФ от 15.04.2014 № 313 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Информационное общество» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

44. Постановление Правительства РФ от 28.12.2011 № 1184 (ред. от 02.02.2019) «О мерах по обеспечению перехода федеральных органов исполнительной власти, государственных корпораций, наделенных соответствующими федеральными законами полномочиями по предоставлению государственных услуг, и органов государственных внебюджетных фондов на межведомственное информационное взаимодействие в электронном виде» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

45. Постановление Правительства РФ от 03.12.2009 № 985 «О федеральной целевой программе «Развитие телерадиовещания в Российской Федерации на 2009 – 2018 годы» (ред. от 14.12.2018) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

46. Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

47. Постановление Правительства РФ от 19.07.1999 № 829 «О Заявлении Правительства Российской Федерации и Центрального банка Российской Федерации об экономической политике в 1999 году, письме Правительства Российской Федерации и Центрального банка Российской Федерации о политике развития для целей третьего займа на структурную

перестройку экономики и плане мероприятий по их реализации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

48. Распоряжение Правительства РФ от 19.08.2020 № 2129-р «Об утверждении Концепции развития регулирования отношений в сфере технологий искусственного интеллекта и робототехники до 2024 года» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

49. Распоряжение Правительства РФ от 12.02.2019 № 195-р «О признании утратившим силу распоряжения Правительства РФ от 28.07.2017 № 1632-р» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

50. Распоряжение Правительства РФ от 17.01.2019 № 20-р «Об утверждении плана «Трансформация делового климата» и признании утратившими силу актов Правительства РФ» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

51. Распоряжение Правительства РФ от 28.07.2017 № 1632-р «Об утверждении программы «Цифровая экономика Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

52. Распоряжение Правительства РФ от 18.11.2011 № 2074-р «Об утверждении Стратегии социально-экономического развития Северо-Западного федерального округа на период до 2020 года» (ред. от 26.12.2014) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

53. Распоряжение Правительства РФ от 20.07.2011 № 1275-р «О Концепции создания и развития государственной интегрированной информационной системы управления общественными финансами «Электронный бюджет» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

54. Приказ Минфина РФ от 17.10.2011 № 132н «Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по осуществлению контроля и надзора за соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком и

условиями ее регистрации и применения» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

55. Приказ ФНС России от 16.07.2020 № ЕД-7-2/448@ «Об утверждении Порядка направления и получения документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также представления документов по требованию налогового органа в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

56. Приказ ФНС России от 14.02.2020 № ЕД-7-12/102@ «Об утверждении Перечня целевых (стратегических) проектов и проектов по развитию АИС ФНС России» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

57. Приказ ФНС России от 28.11.2019 № ММВ-7-19/598@ «Об утверждении Миссии и Политики ФНС России в области качества на 2019 – 2021 годы» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

58. Приказ ФНС России от 07.08.2019 № СА-7-19/401@ «Об официальном сайте Федеральной налоговой службы» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

59. Приказ ФНС России от 09.04.2019 № ММВ-7-9/184@ «Об утверждении информационного ресурса «Состояние рассмотрения жалоб» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

60. Приказ ФНС России от 27.03.2019 № СА-7-12/154@ «О вводе в промышленную эксплуатацию программного обеспечения функционального блока № 3 АИС «Налог-3», реализующего автоматизацию технологических процессов 103.06.09.00.0010 «Отбор отраслей/налогоплательщиков для проведения предпроверочного анализа» (2-я очередь), 103.06.09.00.0020 «Проведение предпроверочного анализа отобранных налогоплательщиков и

подготовка предложений по включению в План ВВП/приглашению на Комиссию налогового органа по побуждению налогоплательщика к добровольному уточнению своих налоговых обязательств», 103.06.09.00.0090 «Мониторинг качества предпроверочного анализа», 103.06.09.00.0030 «Планирование выездных налоговых проверок» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

61. Приказ ФНС России от 28.09.2018 № ММВ-7-6/560@ «О вводе федеральной государственной информационной системы ведения Единого государственного реестра записей актов гражданского состояния в эксплуатацию» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

62. Приказ ФНС России от 22.08.2017 № ММВ-7-17/617@ «Об утверждении порядка ведения личного кабинета налогоплательщика» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

63. Приказ ФНС России от 21.03.2017 № ММВ-7-6/230@ «О вводе в промышленную эксплуатацию мобильных приложений для интерактивного сервиса «Личный кабинет налогоплательщика индивидуального предпринимателя» для операционных систем iOS и Android» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

64. Приказ ФНС России от 17.03.2017 № СА-7-6/220@ «О вводе в промышленную эксплуатацию модернизированного программного обеспечения интерактивного сервиса «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц» в части унификации способов транспортной составляющей электронного документооборота» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

65. Приказ ФНС России от 14.03.2016 № ММВ-7-12/134@ «Об утверждении Положения об автоматизированной информационной системе Федеральной налоговой службы (АИС «Налог-3»))» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

66. Приказ ФНС России от 10.03.2016 № ММВ-7-6/125@ «О вводе в промышленную эксплуатацию модернизированного программного обеспечения интерактивных сервисов «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц», «Личный кабинет налогоплательщика индивидуального предпринимателя», «Личный кабинет налогоплательщика юридического лица» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

67. Приказ ФНС России от 26.05.2015 № ММВ-7-6/216@ «О вводе в промышленную эксплуатацию подсистемы «Личный кабинет налогоплательщика индивидуального предпринимателя» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

68. Приказ ФНС России от 13.02.2015 № ММВ-7-6/68@ «О проведении опытной и опытно-промышленной эксплуатации программных средств, обеспечивающих автоматизацию перекрестных проверок, реализующих функции камеральной налоговой проверки налоговых деклараций по НДС на основе сведений из книг покупок, книг продаж и журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

69. Приказ ФНС России от 28.11.2014 № ММВ-7-12/607@ «Об утверждении миссии и основных направлений деятельности Федеральной налоговой службы» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

70. Приказ ФНС России от 14.01.2014 № ММВ-7-6/8@ «О вводе в промышленную эксплуатацию подсистемы «Личный кабинет налогоплательщика юридического лица» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

71. Приказ ФНС России от 29.07.2013 № ММВ-7-6/259@ «Об утверждении Положения об Управлении информационных технологий Федеральной налоговой службы» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

72. Приказ ФНС России от 18.01.2012 № ЯК-7-1/9@ «Об утверждении Единых требований к порядку формирования информационного ресурса «Расчеты с бюджетом» местного уровня» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

73. Приказ ФНС РФ от 27.09.2007 № ММ-3-09/553@ «Об утверждении Методических указаний для налоговых органов по вопросам учета крупнейших налогоплательщиков – российских организаций»; // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

74. Приказ МНС России от 16.04.2004 № САЭ-3-30/290@ «Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и утверждении критериев отнесения организаций к крупнейшим налогоплательщикам» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

75. Приказ ФТС России от 25.03.2019 № 489 «Об утверждении Порядка разработки, опубликования и внесения изменений в форматы и структуры электронных документов, участвующих в обмене при взаимодействии таможенных органов Российской Федерации и заинтересованных лиц» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

76. Письмо Минфина России от 13.12.2019 № 01-03-11/97904 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

77. Письмо Минфина России от 08.10.2013 № 03-07-15/41875 «О подаче деклараций по НДС» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

78. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов (утв. Минфином России) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

79. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов (утв.

Минфином России); План деятельности Министерства финансов Российской Федерации на 2019 – 2024 годы (утв. Минфином России 01.03.2019) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

80. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов (утв. Минфином России) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

81. Письмо ФНС России от 23.06.2020 № БС-4-21/10275@ «О применении беззаявительного порядка предоставления налоговых льгот по транспортному налогу физических лиц» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

82. Письмо ФНС России от 31.10.2019 № БС-4-21/22311@ «Об отмене с 01.01.2021 обязанности представления налоговых деклараций по транспортному налогу и земельному налогу» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

83. Письмо ФНС России от 03.10.2019 № БС-4-21/20210@ «Об утверждении новой формы налоговой декларации по налогу на имущество организаций» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

84. Письмо ФНС России от 03.09.2019 № БС-4-21/17604@ «О прекращении налогового администрирования в отношении земельных участков, входящих в состав общего имущества многоквартирного дома» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

85. Письмо ФНС России от 28.08.2019 № БС-4-21/17216@ «О рекомендациях по определению вида некоторых объектов имущества (движимое/недвижимое) в целях администрирования налога на имущество организации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

86. Письмо ФНС России от 17.04.2019 № БС-4-21/7176@ «Об основных положениях Федерального закона от 15.04.2019 № 63-ФЗ,

касающихся налогообложения имущества» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

87. Письмо ФНС России от 08.08.2018 № ПА-4-21/15394@ «О федеральных законах, касающихся администрирования налогообложения имущества» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

88. Письмо ФНС России от 17.10.2013 № ЕД-4-3/18592 «О направлении письма Минфина России» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

89. Указание Банка России от 09.12.2019 № 5348-У «О правилах наличных расчетов» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

90. Постановление Главного государственного санитарного врача РФ от 22.05.2020 № 15 «Об утверждении санитарно-эпидемиологических правил СП 3.1.3597-20 «Профилактика новой коронавирусной инфекции (COVID-19)» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

91. Постановление Госстандарта РФ от 29.07.2003 № 255-ст «О принятии и введении в действие государственного стандарта» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

92. Приказ Госкомсвязи РФ от 22.01.1999 № 15 «Об организации территориальных центров контроля и управления междугородной телефонной сетью Российской Федерации ОАО «Ростелеком» (ТЦКУ)» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://consultant.ru>.

93. Решение ГКЭС при Госкомсвязи РФ от 25.11.1998 № 41 «О предложениях по совершенствованию и развитию ведомственной системы связи АК «Транснефтепродукт» // СвязьИнформ. – № 11. – ч. 1, 2, 1998.

94. Правила технической эксплуатации первичных сетей Взаимоуязвленной сети связи Российской Федерации. Книга 3. Правила технической эксплуатации линейно-кабельных сооружений междугородных

линий передачи (утв. Приказом Госкомсвязи РФ от 19.10.1998 № 187) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://consultant.ru>.

95. Постановление Правительства МО от 22.12.1997 № 93/34 «О создании в Московской области широкополосной интегральной телекоммуникационной сети» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://consultant.ru>.

96. Паспорт национального проекта «Национальная программа «Цифровая экономика Российской Федерации» (утв. президиумом Совета при Президенте РФ по стратегическому развитию и национальным проектам, протокол от 04.06.2019 № 7) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

**Акты Конституционного Суда Российской Федерации,
высших судебных органов и материалы судебной практики**

97. Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

98. Постановление Конституционного Суда РФ от 21.03.1997 № 5-П «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

99. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.gov.ru>.

100. Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2009 № 1032-О-О «По жалобе гражданина Волченко Владимира Васильевича на нарушение его конституционных прав положением статьи 47 Налогового кодекса Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

101. Определение Конституционного Суда РФ от 15.01.2009 № 242-О-П «По жалобе гражданина Саркисяна Сергея Сааковича на нарушение его конституционных прав положениями статей 25 и 25.1 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» и части 1 статьи 12 Федерального закона «Об исполнительном производстве» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

102. Определение Конституционного Суда РФ от 15.11.2007 № 817-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Мельниковой Фаины Фадеевны на нарушение ее конституционных прав Налоговым кодексом Российской Федерации и приказом Министерства финансов Российской Федерации «Об утверждении формы налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности и Порядка ее заполнения» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

103. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

104. Решение ВАС РФ от 08.10.2010 № ВАС-9939/10 «О признании недействующими пункта 13 и подпунктов 1 – 3 пункта 15 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утв. Приказом Минфина РФ и МНС РФ от 13.08.2002 № БГ-3-04/430» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

105. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 23.11.2020 № 305-ЭС20-2879 по делу № А40-86746/2019 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

106. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602 по делу № А33-17038/2015 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

107. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 13.02.2020 № Ф09-9623/19 по делу № А76-43650/2018 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

108. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 30.06.2020 № Ф04-2616/2020 по делу № А67-3208/2018 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

109. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 19.01.2020 № Ф08-12048/2019 по делу № А63-12999/2018 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

110. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 02.08.2018 № Ф07-8289/2018 по делу № А56-44064/2017 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

111. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 01.10.2018 № Ф08-7996/2018 по делу № А32-20992/2017 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

112. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 07.11.2018 № Ф03-4527/2018 по делу № А37-2820/2017 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

113. Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.11.2020 № 19АП-4185/2020 по делу № А48-14076/2019 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

114. Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.07.2018 № 15АП-5409/2018 по делу № А32-37113/2017 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

115. Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 23.07.2012 по делу № А41-16207/12 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Правовые акты Российской Федерации, СССР и РСФСР, утратившие силу

116. Указ Президента РФ от 23.12.1998 № 1635 «О Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

117. Указ Президента РФ от 31.12.1991 № 340 «О Государственной налоговой службе Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

118. Постановление Правительства РФ от 16.10.2000 № 783 «Об утверждении Положения о Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

119. Распоряжение Правительства РФ от 20.10.2010 № 1815-р «О государственной программе Российской Федерации «Информационное общество (2011 – 2020 годы)» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://consultant.ru>.

120. Концепция развития в России до 2010 года сетей сухопутной подвижной радиосвязи общего пользования (в части сотовых, радиально-зоновых и радиальных сетей) (утв. решением Коллегии Минсвязи РФ от 18.02.1994 № 3-1) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://consultant.ru>.

121. Приказ Минсвязи РФ от 23.04.1994 № 105 «Об упорядочении закупки, строительства и задействования коммутационной техники

импортного производства на сети связи общего пользования» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://consultant.ru>.

122. Постановление ЦИК и СНК СССР от 11.04.1937 № 94/603 «Об отмене административного порядка и установлении судебного порядка изъятия имущества в покрытие недоимок по государственным и местным налогам, обязательному окладному страхованию, обязательным натуральным поставкам и штрафам с колхозов, кустарно-промысловых артелей и отдельных граждан» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

**Монографии, учебники, учебные пособия, комментарии,
научные статьи**

123. Аббасов Т.О., Покачалова Е.В. Налогово-правовые проблемы в сфере ипотечного жилищного кредитования // *Налоги*. – № 2. – С. 24–28.

124. Агарков М.М. Обязательство по советскому гражданскому праву // *Избранные труды по гражданскому праву*. – М., 2002. – С. 422–423.

125. Александров Н.Г. Право и законность в период развернутого строительства коммунизма. – М., 1961. – 271 с.

126. Алексеев С.С. Общая теория права. В двух томах. Т. I – М.: Юрид. лит., 1981. – 361 с.

127. Алексеев С.С. Тайна права. – М.: НОРМА, 2001. – 120 с.

128. Алимбекова А.С. Реализация прав и обязанностей участников финансовых правоотношений и их защита в условиях цифровизации экономики // *Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции в рамках IV Саратовских финансово-правовых чтений научной школы Н.И. Химичевой*. – Саратов, 2019. – С. 15–24.

129. Амелин Р.В. Правовой режим информационных систем: монография / под ред. С.Е. Чаннова. – М.: ГроссМедиа, 2016. – 338 с. // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

130. Анисина К.Т. Цифровая экономика как инструмент эффективного взаимодействия участников финансовых правоотношений // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 30 ноября – 1 декабря 2018 г. / Под ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2019. – С. 8–16.

131. Аракелова М.В. Налоговый мониторинг как форма налогового администрирования // Финансовое право. – 2015. – № 8. – С. 38–41.

132. Бадмаев Б.Г. Цифровые платформы в деятельности ФНС России // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 30 ноября – 1 декабря 2018 г. / Под ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2019. – С. 17–29.

133. Бакаева О.Ю. Перспективы правового регулирования налогообложения самозанятых граждан // Налоги. – 2018. – № 5. – С. 3–6.

134. Балюк Н.Н. 101 термин налогового права: крат. законодат. и доктринальное толкование / Н.Н. Балюк, В.В. Замулко, А.В. Красюков и др.; рук. авт. кол. Н.А. Соловьева. – М.: Инфотропик Медиа, 2015. – 452 с.

135. Батарин А.А. Правовое регулирование исчисления налога: монография / под ред. И.И. Кучерова. – М.: Юриспруденция. – 2014. – 216 с.

136. Бачурин Д.Г. Налоговый процесс как юридическая основа налогового администрирования // Российский юридический журнал. – 2016. – № 5. – С. 184–193.

137. Белецкая Ю.А. Возврат сумм излишне взысканных налогов // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2019. – № 8. – С. 62–65.

138. Беликов Е.Г. Тенденции социально и инновационно направленного развития налогового законодательства в условиях цифровой экономики // Налоги. – 2019. – № 4. С. 23–26.

139. Беликов Е.Г. Трансформация налоговой правосубъектности в условиях цифровизации экономики // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 30 ноября – 1 декабря 2018 г. / Под ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2019. – С. 103–109.

140. Бельский К.С. Основы налогового права (Цикл материалов по теории налогового права из пяти частей). – М.: Новая правовая культура, 2006. – С. 14–22.

141. Беликов Е.Г. Финансово-правовые стимулы социальной направленности в области банковского кредитования // Банковское право. – 2016. – № 2. – С. 29–33.

142. Бень В.Н. Налогово-процессуальные гарантии взыскания налога за счет имущества организаций и индивидуальных предпринимателей // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. – 2014. – № 3 (18). – С. 171–179.

143. Бит-Шабо И.В. Значение диджитализации налогообложения в процессе повышения эффективности исполнения обязанности по уплате налогов // Финансовое право. – 2019. – № 12. С. 33–36.

144. Бит-Шабо И.В. К вопросу о едином налоговом платеже физического лица как способе стимулирования обязанности по уплате налогов // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 30 ноября – 1 декабря 2018 г. / Под ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2019. – С. 109–114.

145. Бобошко Д.Ю. Анализ перспектив применения специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» // Налоги. – 2019. – № 5. – С. 26–29.

146. Боровкова Ю. В., Сони́на О. В. Эффективность налогового администрирования как индикатор устойчивого развития территорий //

Научный ежегодник Центра анализа и прогнозирования. – 2019, № 1(3). – С. 120–123.

147. Братусь С.Н. Предмет и система советского гражданского права. – М., 1963. – 198 с.

148. Бубенчиков А.Д. Финансово-правовые стимулы инвестиционной деятельности // Финансовое право. – 2005. – № 3. – С. 139 – 142.

149. Булгаков Е.В., Булгаков В.Г. Использование «больших данных» в системе государственного управления: условия, возможности, перспективы // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. – 2015. – № 3. – С. 10–14.

150. Бычков А.И. Взыскание убытков с налогового органа // Бухгалтерский учет. – 2019. – № 8. – С. 101–104.

151. Вайпан В.А. Правовое регулирование цифровой экономики // Предпринимательское право. Приложение «Право и Бизнес». – 2018. – № 1. – С. 12–17.

152. Вайпан В.А. Теория справедливости: право и экономика: Монография. – М.: Юстицинформ, 2017. – 280 с.

153. Васильева Е.Г. Современное налоговое право как фактор развития инновационной модели экономики // Налоги. – 2019. – № 2. – С. 3–6.

154. Василевич Г.А. Цифровизация права как средство повышения его эффективности // Конституционное и муниципальное право. – 2019. – № 8. – С. 32–35.

155. Васяев А.А. Диджитализация адвокатуры // Адвокатская практика. – 2019. – № 3. – С. 49–53.

156. Васянина Е.Л. Новые подходы к регулированию финансовых правоотношений в условиях глобализации и цифровизации экономических процессов // Финансовое право. – 2020. – № 4. С. 3–6.

157. Винер Н. Я – математик. – М., 1967. – 356 с.

158. Винницкий Д.В. Налоговая правосубъектность организации // Журнал российского права. – 2001. – № 10. – С. 42–47.

159. Винницкий Д.В. Проблемы правовой регламентации процедурных (и процессуальных) отношений в российском налоговом праве // *Налоги и налогообложение*. – 2005. – № 1.
160. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб., 2003. – 397 с.
161. Гавра Д. Основы теории коммуникации / Д. Гавра. — Учебное пособие. Стандарт третьего поколения. – СПб: Питер, 2011. – 288 с.
162. Гоголев А.М. Налоговая политика как основополагающий элемент организационно-правового механизма концепции государственного администрирования в области налогов и сборов // *Финансовое право*. – 2015. – № 10. – С. 26–33.
163. Гончаренко Л. И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования // *Налоги и налогообложение*. – 2010. – № 2. – С. 17–23.
164. Горкина Т. Новые способы налогового контроля государства. К чему готовиться налогоплательщикам // *Финансовая газета*. – 2017. – № 6. С. 4–8.
165. Григорьев А.В. Реализация конституционного права граждан на управление делами государства в условиях цифровизации // *Журнал российского права*. – 2020. – № 2. – С. 45–57.
166. Гринь О.С., Гринь Е.С., Соловьев А.В. Правовая конструкция смарт-контракта: юридическая природа и сфера применения // *Lex russica*. – 2019. – № 8. – С. 51–62.
167. Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. – М., 2007. – 432 с.
168. Давыдова М.В., Пантелеев А.И. Понятие и предмет налогового процессуального права // *Финансовое право*. – 2006. – № 3. – С. 12 – 18.
169. Дементьев И.В. Налоговое правоприменение: смена правовых парадигм // *Журнал российского права*. – 2019. – № 8. – С. 96–106.
170. Демин А.В., Ефремова Е.С. Налоговый комплаенс и цифровизация налогового администрирования: проблемы, тренды,

перспективы // Материалы XVII Международной научно-практической конференции. В 3-х томах. – Волжский университет имени В.Н. Татищева (институт), 2020. – С. 61 – 67.

171. Демин А.В. Концепт налогового мониторинга в новой модели налогового администрирования России // Вестник Сибирского юридического института МВД России. – 2017. – № 1 (26). – С. 77 – 85.

172. Демин А.В. Нормы налогового права: монография / А. В. Демин. – Красноярск: Сибирский федеральный университет, 2010. – 410 с.

173. Демин А.В., Николаев А.В. Доктрина бенефициарной собственности в контексте BEPS: новые горизонты // Закон. – 2018. – № 8. – С. 102–113.

174. Демин А.В. Налоговый процесс и налоговые процедуры: в поисках компромисса // Налоги. – 2010. – № 3. – С. 6–9.

175. Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография. – М.: Статут, 2015. – 368 с.

176. Демин А.В. Теория информационного обмена и цифровые технологии в сфере налогового администрирования // Право в информационном обществе: трансформация или модернизация? – материалы V Международного сравнительно-правового конгресса. – 2019. – С. 35 – 41.

177. Домов Р.Г. Цифровизация взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками: проблемный комментарий к статье 11.2 Налогового кодекса РФ // Налоги. – 2020. – № 1. С. 10 – 14.

178. Дуюнов А.Г. Налоговый мониторинг как новая форма контроля // Налоговед. – 2015. – № 2. – С. 33–39.

179. Евстафьева А.Х. Соотношение налоговых дефиниций: система налогов, налоговая система, налоговое администрирование // Вопросы региональной экономики. – 2016. – №1 (26). – С. 79–82.

180. Евстратов А.Э., Гученков И.Ю. Пределы применения искусственного интеллекта (правовые проблемы) // Правоприменение. – 2020. – Т. 4. – № 2. – С. 13–19.

181. Евтушенко В.Ф. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений. – Юриспруденция, 2006. – 136 с.
182. Еналеева И.Д., Сальникова Л.В. Налоговое право России: Учебник. – М.: Юстицинформ, 2005. – 314 с.
183. Ершов В.В. Регулирование правоотношений: Монография. – М.: РГУП, 2020. – 564 с.
184. Ершов В.В. Правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений. – М.: РГУП, 2018. – 628 с.
185. Ершов В.В. Правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений. – М.: РГУП, 2017. – 840 с.
186. Ефремова Т.А. Налоговый контроль как форма налоговых правоотношений // Актуальные вопросы экономических наук. – 2009. – С.82–85.
187. Жаворонкова Н.Г., Шпаковский Ю.Г. Цифровизация в сфере экологической безопасности: административно-правовые аспекты // Юрист. – 2019. – № 4. – С. 14 – 19.
188. Земскова А. И. К вопросу о сущности правозащитной функции государства // Общество и право. – 2009. – № 3. С. 21–27.
189. Зорькин В.Д. Право в цифровом мире. Размышление на полях Петербургского международного форума // Российская газета. Столичный выпуск. – № 115 (7578). – 2008. 29 мая // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://rg.ru/2018/05/29/zorkin-zadacha-gosudarstva-priznavat-i-zashchishchat-cifrovye-prava-grazhdan.html>.
190. Зубарев С.М. Правовые риски цифровизации государственного управления // Актуальные проблемы российского права. – 2020. – № 6. С. 23 – 32.
191. Иванов А.А. Понятие «имущественные отношения» и проблемы налогового права // Вестник ВАС РФ. – 2009. – № 1. – С. 76–83);

192. Ивашкова Т. Электронные коносаменты: преодолимы ли препятствия на пути диджитализации внешней торговли? // Международные банковские операции. – 2019. – № 1. С. 79–85.

193. Изотов А.В. Коммуникации в налоговых правоотношениях в условиях цифровизации / А.А. Изотов // Современное общество и право. – № 1 (50). – 2021. – С. 28–33.

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

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

196. 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.

197. Изотов А.В. Цифровизация налоговых правоотношений: теоретико-правовой аспект / А.А. Изотов // Финансовое право. – 2021. – № 1. – С. 28–31.

198. Ильюшихин И.М. Понятие и признаки налогового правоотношения // Правоведение. – 2000. – № 2. – С. 127–145.

199. Информация Суда по интеллектуальным правам «О проведении судебных онлайн-заседаний в Суде по интеллектуальным правам» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

200. Информация ФНС России «О запуске электронного сервиса «НДС – офис интернет-компаний» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

201. Иоффе О.С. Правоотношение по советскому гражданскому праву. – Л., 1949. – 144 с.

202. Казаков В.В. Налоговая политика, налогообложение, налоговые правоотношения – основополагающие категории в системе налогового права // Финансовое право. – 2011. - № 7. С. 12–16.

203. Кайшев А.Е. Институт принудительного взыскания недоимок, пеней и штрафов с физических лиц в системе налогового права // Финансовое право. 2019. № 10. С. 40–46.

204. Карасева (Сенцова) М.В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). – М., 2003. – 172.

205. Карасева М.В. Гражданско-правовая детерминация налогового права: понятие и сущностная обусловленность // Вестник воронежского государственного университета. Серия: Право. – Воронеж. – № 2(15). – 2013. – С. 313–328.

206. Карасева М.В. Налоговое правоотношение: имущественная идентичность и проблема адаптации частноправовых конструкций. – Закон. – 2010. – № 11. – С. 57–81.

207. Карасева М.В. Проект Налогового кодекса Российской Федерации и новые явления в праве // Хозяйство и право. – 1997 – № 4. – С. 76–86.

208. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – Воронеж: Издательство Воронежского государственного университета, 1997. – 304 с.

209. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М., 2001. – 288 с.

210. Касымов Р.Ш. Контроль монополизации в условиях цифровой экономики // Конкурентное право. – 2019. – № 4. – С. 27–30.

211. Кирова А.А., Морозова Н.Г., Безверхий А.С. Трансформация налоговой системы России в условиях становления цифровой экономики // Вестник университета. – 2019. – № 1(7). – С. 118–124.

212. Клейменова М.О. Налоговое право: учебное пособие. – М.: МФПУ «Синергия», 2013. – 282 с.

213. Клесов А.А. В моду входят телеконференции // Наука В СССР. – 1985. – № 6. – С. 84–89.

214. Козлов Н. А. Средства и способы защиты прав налогоплательщика при осуществлении налогового контроля / Н. А. Козлов // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. – 2015. – № 3 (22). – С. 175–187.

215. Колосов Д.И. Развитие системы добровольного соблюдения налогового законодательства // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 30 ноября – 1 декабря 2018 г. / Под ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2019. – С. 36–43.

216. Конджакулян К.М. Административная ответственность собственников (владельцев) транспортных средств: проблемные аспекты // Юрист. – 2018. – № 2. – С. 72–77.

217. Кононов П.И. Современное административное право России: опыт системно-правовой характеристики // Российский юридический журнал. – 2018. – № 1. – С. 122–136.

218. Копина А.А. «Право на ошибку и технический сбой» и «обязанность признания и устранения» - новое в правосубъектности налоговых органов в эпоху цифровизации налогового администрирования // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 30 ноября – 1 декабря 2018 г. / Под ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2019. – С. 120–128.

219. Красавчиков О.А. Гражданское правоотношение // Советское гражданское право / под ред. О.А. Красавчикова. – М., 1985. – Т. 1. – 544 с.

220. Красавчиков О.А. Юридические факты в советском гражданском праве / О.А. Красавчиков. – М.: Госюриздат, 1958. – 184 с.

221. Красюков А.В. Единый налоговый платеж физического лица: понятие и правовая природа // Налоги. – 2019. – № 3. – С. 8–10.

222. Красюков А.В. Имущественные отношения в налоговом праве: монография / А.В. Красюков; Воронежский государственный университет. – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2018. – 312 с.
223. Красюков А.В. Предпроверочный анализ как новый вид налоговой проверки // Финансовое право. – 2018. № 1. – С. 44–46.
224. Крохина Ю.А. Понятие, основания возникновения и прекращения налоговой обязанности // Налоговое право России. С. 285 – 290.
225. Кустова М.В. Налоговое право. Общая часть / М.В. Кустова, О.А. Ногина, Н.А. Шевелева. – М.: Юристъ, 2001. – 432с.
226. Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. – М.: Учебноконсультационный центр «ЮрИнфоР», 2003. – 374 с.
227. Кучеров И.И. Объект налога как правовое основание налогообложения // Финансовое право. – 2009. – № 1. – С. 7–13.
228. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография. – М.: ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. – 473 с.
229. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 2 т. Т. 1: Общая часть. – М.: Статут, 2009. – 861 с.
230. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. Т. II. – Х: Право, 2002. – 466 с.
231. Кучерявенко Н.П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация. – К., 2009. – 496 с.
232. Лайченкова Н.Н. Стимулы в налоговом праве. – Саратов: СГСЭУ, 2009. – 179 с.
233. Лаптев В.А. Понятие искусственного интеллекта и юридическая ответственность за его работу / В.А. Лаптев // Право. Журнал Высшей школы экономики. – 2019. – № 2. – С. 79–102.
234. Лермонтов Ю.М. О налогообложении доходов самозанятых физических лиц // Финансовые и бухгалтерские консультации: электрон. журн. – 2019. – № 10. – С. 9–12. // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.fbk.ru/analytics/magazine>.

235. Липень С.В. Законы о нормативных правовых актах стран СНГ – индикаторы процессов информатизации и цифровизации системы законодательства // Актуальные проблемы российского права. – 2019. – № 8. – С. 22–33.
236. Лысенко Е.Д. Принцип добросовестного налогового администрирования // Образование и право. – № 7, июль 2020. – С. 134–137.
237. Лютова О.И. Операторы электронных площадок как субъекты налогового права // Вестник ВГУ. Серия: Право. – 2020. – № 3. – С. 224–232.
238. Лютова О.И. Права налогоплательщиков: трансформация в условиях цифровизации // Налоги. – 2020. – № 5. С. 10–12.
239. Макаренко Т.Н. Налоговый процесс и налоговое производство // Финансовое право. – 2002. – № 3. – С. 25–29.
240. Макаров В.О. Трансформация юридических процедур под влиянием сети Интернет // Право и современные государства. – 2018. – № 1. – С. 48 – 55.
241. Макарова О.Л. Налоговый кодекс РФ. Часть первая. Схемы. Пояснения. Комментарии / Под общ. ред. Н.М. Голованова. – СПб.: Юридический центр «Пресс», 2001. – 388 с.
242. Матьянова (Губенко) Е.С. Цифровые технологии в налоговых правоотношениях // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 30 ноября – 1 декабря 2018 г. / Под ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2019. – С. 51–57.
243. Мигачева Е.В. Налоговый контроль в условиях развития цифровой экономики // Финансовое право. – 2018. – № 8. – С. 21–25.
244. Михайлов А.В. Проблемы становления цифровой экономики и вопросы развития предпринимательского права // Актуальные проблемы российского права. – 2018. – № 11 [Электронный ресурс]. – Режим доступа:

Справочная правовая система «КонсультантПлюс»
<http://www.consultant.ru/cons/> (дата обращения: 20.10.2020).

245. Мирзаев Р.М. Влияние четвертой промышленной революции на осуществление фискальных полномочий // Финансовое право. – 2020. – № 2. – С. 42–46.

246. Москалева О.В. Опасности, которые таит цифровизация // Жилищное право. – 2017. – № 10. – С. 63–72.

247. Мостовая И. Г. О правовом регулировании института налогового мониторинга // Налоговед. – 2016. – № 3. – С. 37–38.

248. Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: «Аналитика-Пресс», 2000. – 608 с.

249. Налоговое право: Учебник / Под ред. Е.Ю. Грачевой, О.В. Болтиновой. – М., 2012. – 384 с.

250. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Альпина. Паблишер, 2015. – 796 с.

251. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. – М.: Издательство НОРМА, 2004. – 720 с.

252. Налоговые процедуры: Учеб. пособие / Под ред. А.Н. Козырина. – М.: Норма, 2008. – 217 с.

253. Напсо М.Д., Напсо М.Б. Налог на профессиональный доход: к вопросу о соответствии принципам налогообложения // Журнал российского права. – 2020. – № 3. – С. 132–145.

254. Овчарова Е.В. Способы обеспечения эффективности административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения и сборов // Административное право и процесс. – 2019. – № 12. – С. 19–28.

255. Овчинников А.И. Риски в процессах цифровизации права // Юридическая техника. – 2019. – № 13. – С. 257–261.

256. Омелехина Н.В. Цифровизация как фактор трансформации финансовых правоотношений // Финансовое право. 2020. № 9. С. 12–17.

257. Организационно-правовые проблемы АСУ / Отв. ред. И.Л. Бачило, Ю.А. Тихомиров. – М., 1979. – 311 с.
258. Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: Учебное пособие. – М., 2009. – 207 с.
259. Орлов М.Ю. Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства // Финансовое право. – 2006. – № 2. – С. 18–23.
260. Орлова О.Е. Перспективы бюджетной и налоговой политики на 2020 год и плановый период // Руководитель автономного учреждения. – 2019. – № 11. – С. 27–36.
261. Очерки налогово-правовой науки современности: монография / под ред. Е.Ю. Грачевой и Н.П. Кучерявенко. – Москва-Харьков, 2013. – 589 с.
262. Парыгина В.А. Налоговые правоотношения // Бизнес в законе. – 2007. – № 2. – С. 18–26.
263. Пепеляев С.Г. Основные права и обязанности налогоплательщиков // Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Альпина Паблишер, 2015. – 796 с.
264. Петрова Г.В. Современные проблемы развития теории и практики правового регулирования налогообложения в финансовой деятельности государства // Журнал российского права. – 2002. – № 8. – С. 15–19.
265. Пономарева А.В. Правовые стимулы в налоговом праве Российской Федерации // Современное право. – 2012. – № 6. – С. 76–79.
266. Попов В.В. Влияние цифровизации сферы налогообложения на сущность налога // Цифровая экономика как вектор трансформации правосубъектности участников налоговых отношений в России и за рубежом. – Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции в рамках IV Саратовских финансово-правовых чтений научной школы Н.И. Химичевой. – 2019. – С. 152–155.
267. Попова Н.Ф. Необходимость цифровизации государственного управления // Административное право и процесс. – 2020. – № 2. – С. 48–53.

268. Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств. – Алматы, 2001. – 174 с.
269. Порохов Е.В. Цифровизация и налоговое право // Вестник Института законодательства и правовой информации Республики Казахстан. – 2020. – № 1 (59). С. 310–316.
270. Противодействие уклонению от уплаты налогов в странах Центральной и Восточной Европы / под ред. М.В. Карасевой (Сенцовой). – Воронеж, 2016. – 203 с.
271. Путило Н.В., Волкова Н.С. Телемедицина: потребности общества и возможности законодательства // Журнал российского права. – 2018. – №6. – С. 124–135.
272. Правовое регулирование экономических отношений в современных условиях развития цифровой экономики: монография / А.В. Белицкая, В.С. Белых, О.А. Беляева и др.; отв. ред. В.А. Вайпан, М.А. Егорова. – М.: Юстицинформ, 2019. – 376 с.
273. Пржиленский В.И. Опыт математизации природы в цифровизации уголовного судопроизводства // Актуальные проблемы российского права. – 2020. – № 6. – С. 125–132.
274. Радько Т.Н. Теория государства и права: учебник, 2-е изд. – М.: Проспект, 2009. – 752 с.
275. Разгильдяева М.Б. Цифровые технологии и искусственный интеллект как термины налогово-правового регулирования // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 30 ноября – 1 декабря 2018 г. / Под ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2019. – С. 65–71.
276. Ратовская С.А. Электронное обучение и дистанционные образовательные технологии // Советник в сфере образования. 2017. № 8. С. 18 – 24.

277. Рафалюк Е.Е., Кичигин Н.В. Реализация правовых моделей: проблемы и поиск решений // Журнал российского права. – 2014. – №. 5. – С. 135–140.
278. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. – М.: Госюриздат, 1960. – 176 с.
279. Романова Т. Цифровые технологии – это будущее человечества / Т. Романова [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://fb.ru/article/335698/tsifrovyye-tehnologii—eto-budushee-chelovechestva>.
280. Рузакова О.А. Вопросы цифровизации прав в банковской сфере в соответствии с Федеральным законом «О внесении изменений в части первую, вторую и статью 1124 части третьей Гражданского кодекса Российской Федерации» // Банковское право. – 2019. – № 4. – С. 29–35.
281. Саурин А.А. Цифровизация как фактор трансформации права // Конституционное и муниципальное право. – 2019. – № 8. – С. 26–31.
282. Сергеева И.С. Комментарий к Приказу ФНС России от 29.12.2016 № ММВ-7-1/731@ «Об утверждении формы решения об уточнении платежа и Порядка ее заполнения» // Нормативные акты для бухгалтера. – 2017. – № 7. – С. 55.
283. Сергиенко Р.А. Налоговая правосубъектность организации // Финансовое право. – 2002. – № 2.
284. Ситников Е.С. Налог на самозанятых: эксперимент в России // Юридические науки. – 2018. – № 16. – С. 77–82.
285. Смирных С.Е. Проблемы классификации прав налогоплательщиков в свете совершенствования законодательства о налогах и сборах // Законодательство и экономика. – 2006. – № 12. – С. 35–43.
286. Советское финансовое право: Учебник для вузов / Отв. ред. Е.А. Ровинский. – М.: Госюриздат, 1961. – 351 с.
287. Советское финансовое право: Учебник. – М.: Юрид. лит., 1987. – 464 с.

288. Старых Ю.В. Усмотрение в налоговом правоприменении / под ред. М.В. Карасевой. – М., 2007. // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
289. Суровцева Н.Г. Трансформация понятийного аппарата управления документами в условиях цифровизации // Делопроизводство. – 2020. – № 1. – С. 22–26.
290. Танимов О.В. Влияние цифровых технологий на появление новых структурных элементов системы права // Российская юстиция. – 2019. – № 7. – С. 2–5.
291. Тарнопольская Д.С., Савин Д.А. Выездные налоговые проверки: что нужно знать налогоплательщику // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2014. – № 5. – С. 60–64.
292. Тедеев А.А. Налоговое право России: учебник для среднего профессионального образования / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. — 7-е изд., перераб. и доп. — Москва: Издательство Юрайт, 2020. – 392 с.
293. Теория государства и права / под ред. В.М, Корельского и В.Д. Перевалова: 2-е изд., изм. и доп. – М., 2002. – 616 с.
294. Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько 2-е изд., перераб. и доп. – М., 2001. – 776 с.
295. Тишин А.П. Личный кабинет на сайте ФНС //Налоговая проверка. – 2015. – №3. – С. 22–32.
296. Толстой Ю.К. К теории правоотношения. – Ленинградский государственный университет им. А.А. Жданова. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1959. – 88 с.
297. Тропская С.С. Налогообложение самозанятых и цифровая экономика: налог на профессиональный доход // Финансовое право. – 2019. – № 5. – С. 22–26.
298. Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций. 2020 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

299. Уголовно-юрисдикционная деятельность в условиях цифровизации: монография / Н.А. Голованова, А.А. Гравина, О.А. Зайцев и др. – М.: ИЗиСП. КОНТРАКТ, 2019. – 212 с.

300. Удалов Р.В. Применение аналитических инструментов при осуществлении налогового контроля (предпроверочный анализ) // Налоги и налогообложение. – 2012. – № 5. – С. 44–50.

301. Фальшина Н.А. Налоговый контроль как современный институт налогового права // Налоги. – 2018. – № 1. – С. 25–29.

302. Фесько Д.С. Цифровизация контроля как гарантия прав граждан и организаций при его осуществлении // Административное право и процесс. – 2020. – № 3. – С. 63–68.

303. Финансовое право: учебник / под общ. ред. Э.Д. Соколовой; отв. ред. А.Ю. Ильин. – М.: Проспект, 2019. – 592 с.

304. Финансовое право: учебник для академического бакалавриата / под общ. ред. С.В. Запольского. — 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2015. – 491 с.

305. Финансовое право: Учебник для бакалавров (3-е издание) под ред. И.А. Цинделиани. – Проспект, 2016 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

306. Финансовое право России: учеб. пособие для бакалавров / отв. ред. М. В. Карасева. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательство Юрайт, 2015. — 388 с.

307. Финансовое право в условиях развития цифровой экономики: монография / К.Т. Анисина, Б.Г. Бадмаев, И.В. Бит-Шабо и др.; под ред. И.А. Цинделиани. – М.: Проспект, 2019. – 320 с.

308. Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Отв. ред. М.В. Карасева. – М.: Юристъ, 2004. – 388 с.

309. Хабриева Т.Я., Черногор Н.Н. Право в условиях цифровой реальности // Журнал российского права. – 2018. – № 1 (253). – С. 85 – 102.

310. Халин В.Г., Чернова Г.В. Цифровизация и ее влияние на российскую экономику и общество: преимущества, вызовы, угрозы, риски // Управленческое консультирование. – 2018. – № 10. – С. 46–63.
311. Химичева Н.И. Налоговое право: Учебник. – М.: БЕК, 1997. – 265 с.
312. Худяков А.И. Финансовое право Республики Казахстан. Общая часть. – Алматы: Норма-К, 2002. – 272 с.
313. Цареградская Ю.К. Особенности применения онлайн-касс в системе налогового контроля России // Финансовое право. – 2018. – № 6. – С. 31–35.
314. Цветкова Е.А. Реализация законного интереса налогоплательщика в налоговых правоотношениях // Финансовое право. – 2015. № 2. – С. 27–33.
315. Цепова Е.А. Финансово-правовые обязательства граждан Российской Федерации – собственников имущества за рубежом // Налоги. – 2019. – № 3. – С. 45–48.
316. Цидилина И.А. Администрирование таможенных платежей как направление финансовой деятельности государства (финансово-правовой аспект): монография. – М.: Юстицинформ, 2016. – 232 с.
317. Цинделиани И.А. Реформа института взыскания обязательных платежей и санкций с физических лиц // Финансовое право. 2016. № 1. С. 33 – 37.
318. Цинделиани И.А. Роль налоговой системы в функционировании публичных финансов государства в условиях развития цифровой экономики // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 30 ноября – 1 декабря 2018 г. / Под ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2019. – С. 83 – 102.
319. Цыпкин С.Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. – М., 1955. – 76 с.

320. Чельшева Н.Ю. Правовая природа маркировки товаров как инструмента обеспечения надлежащего качества // Право и экономика. – 2019. – № 8. С. 5–10.

321. Чибинев В.М. Проблемы соотношения понятий «обязанность» и «обязательство» в налоговом праве // Налоги. – 2006. – № 3. – С. 32–51.

322. Шабанова И.Н. Использование информационных технологий при проведении налогового контроля при прекращении деятельности юридического лица // Финансовое право. – 2020. – № 1. – С. 30–33.

323. Шарандина Н.Л. Цифровая экономика и налоговое администрирование // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 30 ноября – 1 декабря 2018 г. / Под ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2019. – С. 71–83.

324. Шестакова Е.В. Сложные вопросы изменений трудового законодательства в 2019 году // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

325. Шувалов И.И., Хабриева Т.Я., Фэн Цзинжу и др. Киберпространство БРИКС: правовое измерение: Монография / Отв. ред. Дэн Руйпин, Т.Я. Хабриева; сост. Жун Фу, Н.М. Бевеликова. – М.: ИЗиСП, 2017. – 336 с.

326. Шурдумова Э.Г., Канкулова Д.М. Налоговое администрирование как основа реализации налоговой политики государства // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. – 2016. – № 42. – С. 130–136.

327. Юридическая концепция роботизации: монография / Н.В. Антонова, С.Б. Бальхаева, Ж.А. Гаунова и др.; отв. ред. Ю.А. Тихомиров, С.Б. Нанба. – М.: Проспект, 2019. – 240 с.

328. Явич Л.С. Общая теория права. – Л., 1976. – 286 с.

329. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект). – М.: Граница. – 2004. – 186 с.
330. Ядрихинский С.А. К вопросу о понятии налогового правоотношения // *Налоги*. – 2018. – № 6. С. 16–19.
331. Ядрихинский С.А. К вопросу о реализации законного интереса налогоплательщика // *Налоги*. – 2019. – № 6. – С. 15 – 18.
332. Якушев А.О. Субъективные права и интересы в налоговом праве // *Финансовое право*. – 2006. – № 9.
333. Якушкина Е.Е. Взаимосвязь налогового материального и процессуального права // *Финансовое право*. 2012. № 1. С. 38 – 40.
334. Andrew D Mitchell, Tania Voon & Jarrod Hepburn, «Taxing Tech: Risks of an Australian Digital Services Tax under International Economic Law» // *Melbourne Journal of International Law* (forthcoming). – 2019. – P. 1–32.
335. Blix Mårten. Money for Nothin' – Digitalization and Fluid Tax Bases // *IFN Working Paper*. – № 1316. – February, 2020. – P. 1–19.
336. Damgoord J., Elkjaer T., Johannesen N., The Rise of Phantom Investment // *Finance & Development*. – 2019. – Vol. – 56. – Is. 3. – P. 11–13.
337. De Wilde M. Tax jurisdiction in a Digitalizing Economy; Why «Online Profits» Are So hard to Pin Down // *Intertax*. – 2015. – № 12. – P. 796–803.
338. Dobrolyubova E. Digitalization of the State: Traps and Perspectives // *Monitoring of Russia's Economic Outlook*. – Moscow. – IEP. – 2020. – № 3. – P. 10–13.
339. Hubbard F. Patrick. Allocating the risk of physical injury from «sophisticated robots»: Efficiency, fairness, and innovation. In Calo, R., Fromkin, A. M., Kerr I. *Robot law*. 2016. P. 35–50.
340. Guseva T.A., Smetanina E.E., Izotov A.V. Features of the Development of Tax Legal Relations in the Context of Digitalization // *2nd International Scientific and Practical Conference on Digital Economy (ISCDE 2020)*. – *Advances in Economics, Business and Management Research*, volume 156. – P. 569–573.

341. Feige, Edgar L. Starting Over: The Automated Payment Transaction Tax // Milken Institute Review: Journal of Economic Policy. – 2001. – Vol 3.(1)

342. Feige, Edgar L. Taxation in the Age of Digital Globalization // The Transpartisan Review. № 2. – P. 48–51 (Date Written: June 1, 2017).

343. Kitsios Emmanouil, João Tovar Jalles, Verdier Genevieve. Tax Evasion from Cross-Border Fraud: Does Digitalization Make a Difference? // IMF WORKING PAPERS. – Working Paper. – № 2020/245, November 2020. – 16 p.

344. Klein, Daniel and Ludwig, Christopher and Nicolay, Katharina, Internal Digitalization and Tax-efficient Decision Making (2020). ZEW – Centre for European Economic Research Discussion Paper. – № 20-051. – 41 p.

345. Laptev V., Fedin V. Legal Awareness in a Digital Society // Russian Law Journal. – 2020. – 8(1). – P. 138–157.

346. Negroponte, Nicholas Being Digital. – New York: Alfred A. Knopf, 1995. – 243 p.

347. Nikitin E., Marius M.C. Unified Digital Law Enforcement Environment – Necessity and Prospects for Creation in the «BRICS Countries» // BRICS Law Journal. – 2020. – 7(2). – P. 66–93.

348. Nikitin S., Patsatsiya M. Summary Procedures and Optimization of Commercial Court Proceedings in Russia // BRICS Law Journal. – 2019. – 6(2). – P. 108–131.

349. Ranchordas Sofia. The Digitalization of Government and Digital Exclusion: Setting the Scene (April 29, 2020) // University of Groningen Faculty of Law Research Paper, forthcoming in Ferreira Mendes, G. & Blanco de Moraes, C. (eds.). Direito Publico e Internet: Democracia, Redes Sociais e Regulação do Ciberespaço FGV Publicacoes/IDP/ Univ. Lisboa, (Public Governance 4.0, 2020). – 31 p.

350. Yue «Daisy» Dai. China's Surprising Silence on Digital Taxation // Tax Notes International. – June 24, 2019

степени

351. Бабанова Ю.В. Юридические факты в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Москва, 2012. – 166 с.

352. Безруков А.С. Правовая модель как инструмент юридической науки и практики: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. – Владимир, 2008. – 151 с.

353. Бортников С.П. Юридическая ответственность в налоговом праве: теория и практика: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.04. – Москва. – 2017. – 55 с.

354. Васкевич К.Н. Административная ответственность за правонарушения в области налогов и сборов в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2016. – 26 с.

355. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.12. – Екатеринбург, 1999. – 211 с.

356. Гончаров Ю.В. Совершенствование налогового администрирования на современном этапе: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Ростов-на-Дону, 2009. – 24 с.

357. Гудимов В.И. Налоговый контроль: процессуально-правовая характеристика: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.14. – Воронеж, 2005. – 23 с.

358. Демченко П.Г. Правовые и организационные основы налогового администрирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2009. – 36 с.

359. Ем А.В. Правовое регулирование взимания НДС при международной торговле услугами в электронной форме: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – Москва, 2019. – 30 с.

360. Иванов А.Г. Правовая природа налогового администрирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – М., 2008. – 23 с.

361. Иоффе О.С. Правоотношение по советскому гражданскому праву. – Л.: Издательство ЛГУ, 1949. – 144 с.
362. Калашникова Э.Л. Неопределенность налоговой обязанности: финансово-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2008. – 176 с.
363. Камалиев Т.Ш. Налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – Москва, 2009. – 28 с.
364. Карасева М.В. Финансовое правоотношение: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.12. – Воронеж, 1998. – 304 с.
365. Козлов Н.А. Защита прав налогоплательщика в ходе налогового контроля: дисс.... канд. юрид. наук: 12.00.04. Москва. 2019. – 260 с.
366. Кобзарь-Фролова М.Н. Теоретико-правовые и прикладные основы налоговой деликтологии: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2010. – 487 с.
367. Кобелева И.С. Неимущественные отношения в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Воронеж, 2010. – 237 с.
368. Кондукторов А.С. Механизм правового регулирования отношений по уплате налогов в связи с применением специальных налоговых режимов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – Саратов. – 2013. – 27 с.
369. Курбатов Т.Ю. Правовые формы и методы налогового контроля: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – М., 2015. – 24 с.
370. Лукьянов В.В. Правовые основы исполнения обязанности по уплате налогов: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Саратов, 2006. – 172 с.
371. Лютова О.И. Налоговая обязанность как институт налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – М., 2014. – 24 с.
372. Лютова О.И. Налоговая обязанность как институт налогового права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – М., 2014. – 223 с.
373. Мирошник С. В. Теория правового стимулирования: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.01. – Ростов-на-Дону. 2003. – 380 с.

374. Мишустин М.В. Механизм государственного налогового администрирования в России: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – М., 2003. – 28 с.

375. Неделин Р.Г. Государственное администрирование в сфере налогообложения в Российской Федерации: дис. ... кан. юрид. наук: 12.00.14. – Москва, 2010. – 169 с.

376. Орлов М.Ю. Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.12. – М., 1996. – 156 с.

377. Парыгина В.А. Проблемы понятия и механизма нормативно-правового регулирования налоговых правоотношений в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Москва, 2004. – 234 с.

378. Печенкина А.А. Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога (финансово-правовой аспект): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – Саратов, 2018. – 30 с.

379. Суляева Д.Д. Правовая природа налоговых вычетов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – М., 2013. – 19 с.

380. Титов А.С. Теоретико-правовые основы налогового администрирования в Российской Федерации: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.14. – М. – 2007. – 56 с.

381. Торопов А.В. Налоговые органы как субъекты налоговых правоотношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Саратов, 2012. – 26 с.

382. Тропская С.С. Правовой статус налогоплательщика – физического лица в Российской Федерации: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2007. – 26 с.

383. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2003. – 184 с.

384. Ядрихинский С. А. Защита прав и законных интересов налогоплательщиков – юридических лиц (финансово-правовой аспект): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2007. – 224 с.