

К ВОПРОСУ РАЗВИТИЯ ИНСТИТУТА «НАЛОГОВАЯ ОБЯЗАННОСТЬ» В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ*

О.И. Лютова

Высшая школа экономики, г. Москва, Россия

Информация о статье

Дата поступления –

8 июня 2021 г.

Дата принятия в печать –

20 июня 2022 г.

Дата онлайн-размещения –

20 сентября 2022 г.

Рассматривается развитие правового института налоговой обязанности в контексте особенностей актуального периода становления цифровой экономики. На основании анализа подходов к понятию налоговой обязанности делается вывод о неизменности ее признаков при условии трансформации их содержания. Кроме того, результаты исследования показывают необходимость совершенствования правового регулирования отдельных налоговых обязанностей – по уплате налогов и по предоставлению налоговой отчетности.

Ключевые слова

Налоговая обязанность

(обязательство), цифровизация,

налог на профессиональный

доход, самозанятый, налоговый

федерализм, единый налоговый

платеж, налоговая декларация

ON THE QUESTION OF DEVELOPMENT OF THE INSTITUTE OF “TAX OBLIGATION” IN THE CONDITIONS OF THE DIGITALIZATION OF THE ECONOMY**

Olga I. Lyutova

Higher School of Economics, Moscow, Russia

Article info

Received –

2021 June 8

Accepted –

2022 June 20

Available online –

2022 September 20

The subject. The analysis of trends in the development of the institution of tax liability, which arise as a result of digitalization of the economy.

The purpose of the article is to identify trends in the development of the science of tax law and tax legislation in relation to the theoretical category “tax obligation” and the legal regulation of individual duties of taxpayers.

The research methodology includes an analysis of regulatory acts of tax legislation governing the issues of generally binding tax obligations, as well as the obligation to pay tax and submit tax returns.

Keywords

Tax liability, digitalization, tax on professional income,

self-employed, tax federalism,

single tax payment, tax return

The main results and scope of their application. The active use of information and communication technologies in tax relations necessitates a theoretical assessment of the possible transformation of the central category of tax law - tax liability.

This will eliminate the unnecessarily complicated process of notifying the tax authorities about such transactions, which is currently being carried out simultaneously by the operators of electronic platforms and the taxpayers themselves. This will make it possible to develop an opinion on the development of legal regulation of various duties of taxpayers, which are fulfilled in the context of digitalization.

Conclusions. The author proves the static nature of the content of the concept of tax liability, which is a system of its features. The “classic” sign of general obligation inherent in the tax obligation has been questioned as a result of the ambiguous legal regulation of the tax

* Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 18-29-16107 мк «Исследование и обоснование выбора модели налогообложения в эпоху цифровой трансформации».

** The study was carried out with the financial support of the Russian Foundation for Basic Research within the framework of scientific project No. 18-29-16107 mk “Research and substantiation of the choice of a taxation model in the era of digital transformation”.

on professional income. According to the author, in this regard, it is necessary to clarify the legal status of the self-employed in terms of their recognition or non-recognition as entrepreneurs. It is also necessary to improve the legal regulation of the use of a single tax payment and the issue of the gradual abandonment of tax reporting. Such norms should appear if the tax authorities have the technical ability to move to a new stage of digitalization.

1. Введение

Благодаря активному развитию цифровизации экономики, под которой понимается масштабный процесс, связанный с преобразованием различных сфер жизнедеятельности посредством использования цифровых технологий либо инновационных технологических решений [1, с. 2], а также появлению новых цифровых средств и активному их внедрению в экономические отношения [2], происходит глобальная перестройка различных областей общественной жизни. Не миновали такие процессы и налогообложение, которое, как минимум, по справедливому замечанию В.Е. Родыгиной [3, с. 31], не должно быть препятствием на пути движения в сторону цифровизации, имеющей целью повышение конкурентоспособности Российской Федерации и качества жизни ее граждан, обеспечение экономического роста и национального суверенитета.

В условиях внедрения цифровых технологий «классические» налоговые правоотношения, ориентированные преимущественно на бумажный документооборот, а также традиционные формы осуществления налогового контроля и налогового администрирования, подвергаются существенной трансформации. В сложившихся обстоятельствах особую ценность представляет согласованность сфер налогово-правового регулирования, прежде всего с точки зрения содержательных аспектов терминологии налогового права, что является обязательным условием успешности перехода налоговой системы к новым условиям функционирования. Данное обстоятельство ставит перед налогово-правовой доктриной задачу выявления всех возможных терминологических дефектов, обусловленных цифровой трансформацией налоговых отношений.

Традиционно в науке налогового права в качестве одной из фундаментальных системообразующих для налогового законодательства категорий рассматривалась налоговая обязанность, подходы к содержанию которой менялись вместе с происходящими в общественной жизни изменениями. Значимость исследования цифровой перестройки правового регулирования и выявления особенностей правоприменения в контексте анализа института нало-

говой обязанности обусловлена главенствующей ролью этого института в налоговом праве. Например, как указывают А.Н. Прокопенко и А.С. Баринев, изучая вопросы соотношения понятий налоговой обязанности и налогового обязательства в историческом аспекте, «в современной России формирование налоговой системы осуществляется через концепцию “налоговой обязанности”» [4, с. 77].

За период активного внедрения цифровых технологий в общественные отношения, именуемый четвертой промышленной революцией [5, с. 11], в юридической литературе появилось значительное число исследований, в которых, как правило, рассматриваются вопросы правового регулирования прав налогоплательщика в условиях цифровизации [6; 7], в том числе в отношении новых «цифровых» участников налоговых отношений [8]. Проблемы, связанные с налоговой обязанностью в контексте цифровой трансформации, анализируются, как правило, с точки зрения проблем ее исполнения [9, с. 35]. Всё это ставит перед наукой налогового права ряд вопросов, направленных на необходимость адаптации содержания теоретической категории налоговой обязанности в целом, а также отдельных ее разновидностей к происходящим фундаментальным изменениям.

2. Подходы к определению понятия налоговой обязанности

История развития налогового права свидетельствует о том, что понятие налоговой обязанности использовалось всегда, в разные периоды в определенной степени подвергалось осмыслению для целей практического применения и его употребление никем не оспаривалось. Теоретическое постижение содержания понятия налоговой обязанности в российской налогово-правовой доктрине имеет уже собственную историю.

Исследовательский интерес к установлению содержания понятия налоговой обязанности стал активно проявляться в начале 2000-х гг. Этот период профессор М.В. Карасева (Сенцова) справедливо характеризует как время, «когда созданная в России налоговая система рыночного типа в связи с принятием в 1994 году ГК (Гражданского кодекса. — О. Л.)

РФ стала себя проблематично проявлять на практике» [10, с. 36]. Как отмечают исследователи-налоговеды указанного периода, это привело к тому, что налоговое бремя стало рассматриваться налогоплательщиками как чрезмерно высокое [11, с. 19; 12, с. 7], а предел налоговых изъятий, являющийся важнейшим показателем развития страны, – не учитывался [13, с. 34]. Именно в этот период одной из центральных задач науки являлось доказательство системообразующей роли категории налоговой обязанности и параллельное обоснование ее главенствующего значения в механизме налогового-правового регулирования.

Подобные тенденции привели к обострению потребности выработки новых подходов к решению проблемы укрепления налоговой дисциплины, составным элементом которой является механизм исполнения налоговой обязанности. По этой причине ключевым аспектом исследования рассматриваемой категории налогового права изначально стал вопрос формирования арсенала правовых средств, которые так или иначе направлены на содействие исполнению налоговых обязанностей [14, с. 3]. При этом подход к вопросам определения понятия налоговой обязанности, а также характеристике ее признаков и элементов в научных исследованиях зачастую был весьма формальным: налоговая обязанность ассоциировалась с обязанностью платить налог.

Кроме того, перманентно интерес проявлялся к «проблеме соотношения категорий “обязанность” и “обязательство” в сфере налогово-правовых отношений» [15, с. 6]. При этом понятие обязательства применялось в налоговом праве в смысле, который был выработан для целей цивилистики. При этом нам видится логичной позиция М.Н. Садчикова, в соответствии с которой цивилистические конструкции изначально создавались и существуют для целей, не вытекающих из налогового права [16, с. 17]. В связи с этим вопрос применения понятия налоговых обязательств в современных условиях требует отдельного исследования, изначально предполагающего уяснения смысла категории «обязательство» для целей налогово-правового регулирования, в силу чего в рамках настоящей статьи подобный вопрос затрагиваться не будет.

По мере развития правового регулирования налоговых отношений усложнилось и видение учеными содержания понятия налоговой обязанности, в результате чего было сформировано два подхода к ее толкованию, условно называемые «узким» и «широким».

О различных точках зрения относительно понятия налоговой обязанности неоднократно рассуждала Ю.А. Крохина. По ее мнению, «налоговая обязанность в широком аспекте включает комплекс мер должного поведения налогоплательщика, определенных статьей 23 НК (Налогового кодекса. – О. Л.) РФ. Налоговая обязанность в узком аспекте представляет собой часть налоговых обязанностей налогоплательщика и представляет собой реализацию конституционно установленной меры должного поведения по уплате законно установленных налогов и сборов. Исполнение налоговой обязанности является первоочередной обязанностью по отношению к иным имущественным обязанностям налогоплательщика и определяет развитие иных налоговых правоотношений. Одновременно исполнение обязанности по уплате налогов и сборов является сложным юридическим фактом, поскольку предполагает целую систему обязанностей налогоплательщика: встать на учет в налоговом органе, вести налоговый учет, самостоятельно исчислить налоговую базу и определить на ее основе сумму налога, перечислить налог в соответствующий бюджет и т. д. Сущность исполнения налоговой обязанности заключается в уплате налога или сбора» [17, с. 146–147].

В итоге в современном налоговом праве сформирована парадигма, в соответствии с которой в случае употребления понятия «налоговая обязанность» чаще всего имеется ввиду обязанность по уплате налога, а при использовании понятия во множественном числе («налоговые обязанности») – различные обязанности налогоплательщика (по уплате налога, постановки на налоговый учет, сдачи отчетности и т. д.). Помимо этого, важно отметить ценность использования понятия налоговой обязанности в широком и узком аспектах: именно оно позволило сформулировать определение налоговой обязанности через совокупность необходимых и достаточных признаков, позволяющих отличать налоговую обязанность от иных правовых явлений.

В отечественной налогово-правовой доктрине вопрос определения понятия налоговой обязанности с помощью создания системы признаков соответствующего понятия одним из первых начал решать А.В. Демин. По его мнению, налоговая обязанность является центральным звеном, ядром налогового права; «налоги и сборы уплачиваются не вследствие собственной инициативы, не в порядке кредитования или благотворительного взноса, но в силу конституционно-правовой обязанности. Более того, в содержании налоговых правоотношений всегда

прямо или косвенно присутствует эта обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы. При этом одни налоговые правоотношения (основные) непосредственно выражают эту обязанность, другие (вспомогательные) обеспечивают ее реализацию. Невозможно индивидуально-властным решением государственного органа освободить конкретного налогоплательщика от исполнения налоговой обязанности» [18].

Таким образом, в настоящее время ключевым аспектом в вопросе определения понятия налоговой обязанности является не обоснование ее значимости и базового характера, а характеристика ее признаков с точки зрения возможной трансформации их содержания под влиянием активного внедрения информационно-коммуникационных технологий в налоговые отношения, а также вопросы адекватности правового регулирования отдельных налоговых обязанностей, реализуемых при условии активного использования участниками налоговых отношений информационно-коммуникационных технологий.

3. Особенности трансформации содержания понятия налоговой обязанности

Не вызывает сомнений рассмотрение общеобязательности в качестве одного из обязательных признаков налоговой обязанности. Однако в литературе по налоговому праву в последние годы стали появляться идеи о том, что этот признак налоговой обязанности теряет свою актуальность, а налоговые отношения, становясь «максимально комфортными» и «удобными», переходят от публично-правовых к партнерской модели, предполагающей равноправие сторон. Например, М.Б. Напсо, анализируя юридическую конструкцию налога на профессиональный доход, отмечает, что в последнее время предпринимаются правовые попытки придать налоговой обязанности добровольный характер [19, с. 17–18]. По ее мнению, правовое регулирование налогообложения самозанятых основано на предпочтении законодателем метода побуждения вместо принуждения, «выхода из тени» вместо «вывода из тени», а также в неправомерной подмене принципа обязательности налога добровольностью порядка его уплаты.

По нашему мнению, в условиях цифровизации налоговая обязанность не перестает реализовываться на условиях ее обязательности. При этом указанный признак требует дополнительного обоснова-

ния и отдельных корректировок в правовом регулировании его содержания.

Прежде всего отметим, что, придерживаясь концепции юридического позитивизма, говорить о подмене признака обязательности налоговой обязанности добровольностью, а также, как следствие, о недобросовестности отдельных налогоплательщиков можно исключительно в условиях, когда точно определены их налоговые обязанности, но, например, в налоговом законодательстве отсутствует ответственность за их неисполнение. С.М. Миронова и Е.Я. Стеценко отмечают, что в Налоговый кодекс (далее – НК) РФ 27 ноября 2018 г. была введена новая статья – ст. 129.13, – которая устанавливает ответственность для самозанятых граждан в случае нарушения порядка и сроков предоставления информации о произведенном расчете, связанном с получением дохода от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) в налоговый орган [20, с. 64–65]. Соответственно, до принятия Федерального закона от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Налог на профессиональный доход” в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)»¹ признавать самозанятых в качестве тех, кто уклонялся от уплаты налогов, с формально-юридической точки зрения, на наш взгляд, не логично.

Помимо этого, ключевым в определении того, являлись ли самозанятые налогоплательщиками до появления правового регулирования их налогообложения, становится вопрос возможности признания деятельности самозанятого в качестве предпринимательской. Проблемой при этом является отсутствие однозначности в понимании предпринимательской деятельности с точки зрения налогового права. Уже отмечалась неоднозначность определения понятия предпринимательской деятельности при осуществлении деятельности от сдачи квартир в аренду. Так, Д.В. Тютин в учебнике по налоговому праву отмечает, что в настоящее время остаются открытыми вопросы: будет ли предпринимательской деятельностью сдача в аренду двух (пяти, десяти и т. д.) квартир; имеет ли вообще значение для квалификации деятельности как предпринимательской вид имущества, сдаваемого в аренду, число отдельных сделок, итоговый размер арендной платы

¹ Собрание законодательства Российской Федерации. 2018. № 49. Ст. 7494.

и т. д.? Если конечная оценка некоторой «пограничной» деятельности как предпринимательской является прерогативой суда (в Определении Конституционного Суда РФ от 16 июля 2015 г. № 1770-О² разъяснено, что вопрос о квалификации той или иной деятельности физических лиц в качестве предпринимательской разрешаются правоприменительными органами на основании фактических обстоятельств конкретного дела), то конкретное лицо, осуществляющее такую деятельность, до судебной оценки фактически будет находиться в состоянии правовой неопределенности и, в частности, не будет иметь четкого представления о видах и размерах налогов, подлежащих уплате по итогам деятельности [21].

Что касается плательщиков налога на профессиональный доход, то признать их деятельность предпринимательской не представляется нам однозначно верным. Помимо указанных выше причин, связанных с объективной неопределенностью признаков предпринимательской деятельности, «проецируемых» на самозанятых, дополнительным аргументом в пользу вывода о непризнании их деятельности в качестве предпринимательской, является их неотнесение к индивидуальным предпринимателям при обеспечении законодателем возможности для последних использовать режим самозанятости в качестве удобной формы исполнения налоговых обязанностей.

Таким образом, на современном этапе обязательность налоговой обязанности должна быть обеспечена адекватным современным реалиям нормативным определением предпринимательской деятельности, которое позволит на законодательном уровне однозначно определять налоговые последствия деятельности новых участников налоговых отношений цифровой эпохи.

4. Особенности трансформации содержания понятия отдельных видов налоговых обязанностей на этапе цифровизации налогообложения

4.1. Обязанность по уплате налога

Одним из проявлений развития правового регулирования такого вида налоговых обязанностей, как обязанность по уплате налога, является появле-

ние единого налогового платежа (далее – ЕНП), что несомненно обусловлено активизацией использования информационно-коммуникационных технологий в налоговых отношениях.

Возникновение ЕНП связано с внесением в НК РФ дополнений в виде ст. 45.1, вступившей в силу с 1 января 2019 г.³, в соответствии с которой для упрощения уплаты имущественных налогов физическими лицами установлен ЕНП, предусматривающий возможность использования физическим лицом (налогоплательщиком или иным лицом, осуществляющим уплату налога за налогоплательщика) одного платежного поручения для уплаты налога на доходы физических лиц, транспортного и земельного налогов. При этом ЕНП перечисляется налогоплательщиком в бюджетную систему Российской Федерации по месту жительства, а затем засчитывается налоговым органом в счет предстоящих платежей или налоговой задолженности (при ее наличии).

И.В. Бит-Шабо, подчеркивая неоспоримую ценность использования налогоплательщиком ЕНП, называет его одним из современных стимулирующих инструментов, базирующихся, в том числе, на цифровых технологиях, который направлен на упрощение уплаты налогов за счет экономии времени и уменьшения числа документов, которые необходимо заполнить налогоплательщику для уплаты налога [9, с. 33–34]. По ее мнению, упрощение порядка исполнения налоговой обязанности посредством применения ЕНП должно повысить эффективность налогообложения физического лица, поскольку предоставляет последнему возможность планировать внесение налоговых платежей в соответствии с личным графиком получения дохода, т. е. освобождает от необходимости уплаты налогов в строго установленные сроки.

Безусловно, использование ЕНП предполагает ряд преимуществ для налогоплательщиков. Однако при всем удобстве использования ЕНП, его механизм не лишен отдельных недостатков, требующих развития правового регулирования в этом направлении.

Например, серьезный научный и практический интерес представляет правовая природа ЕНП, аван-

² Определение Конституционного Суда РФ от 16 августа 2015 г. № 1770-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Щербаковой Тамары Андреевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 1 статьи 90 Налогового кодекса Российской Федерации и абзацем третьим пункта 1 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации».

Федерации» // СПС «КонсультантПлюс». (Документ опубликован не был.)

³ Федеральный закон от 29 июля 2018 г. № 232-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с совершенствованием налогового администрирования» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2018. № 31. Ст. 4821.

сированного налогоплательщиком в период до наступления указанного в законе срока уплаты налога и находящегося на счете Федерального казначейства до распределения таких денежных средств налоговым органом в соответствующие бюджеты бюджетной системы.

Актуальность этому вопросу придает тот факт, что ЕНП предполагает одновременную уплату двух региональных и одного местного налога. Помимо этого, возможно распространение применения механизма ЕНП не только физическими, но и юридическими лицами – налогоплательщиками в отношении различных налогов, а также страховых взносов, которые также уплачиваются в различные бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, а также в бюджеты внебюджетных фондов⁴.

В этой связи прежде всего стоит отметить мнение Д.В. Тютина о том, что с точки зрения механизма уплаты ЕНП он имеет много общего с излишне уплаченными (взысканными) налоговыми платежами, но при этом не является ни налогом, ни страховым взносом, ни сбором, ни авансовым платежом, ни пенями, ни штрафом [21]. Отличие ЕНП, по его мнению, состоит только в том, что денежные средства вносятся без определения налогоплательщиком того, в счет уплаты какого налога они будут направлены, поскольку решает это налоговый орган.

При этом автор отмечает, что в отношении излишне уплаченных (взысканных) платежей вопрос их правовой природы не является принципиальным, поскольку они находятся в бюджетной системе без соответствующих правовых оснований. На наш взгляд, «проецировать» по аналогии вывод о не-принципиальности его правовой природы на ЕНП не представляется верным, поскольку в случае его уплаты речь не идет об ошибке налогоплательщика.

В свою очередь, рассуждая о правовой природе ЕНП, А.В. Красюков указывает, что авансовый платеж в виде ЕНП, по его мнению, попадает под признаки «невнятных поступлений» [22, с. 9], в связи с чем подлежит зачислению в федеральный бюджет.

С формальной точки зрения важно отметить, что в соответствии с Федеральным законом «О федеральном бюджете на 2019 год и плановый период 2020 и 2021 годов» ЕНП отнесен к доходам федерального бюджета по нормативу 100 %.

На наш взгляд, такая ситуация диссонирует принципам налогового и бюджетного федерализма, установленным в положениях о признании Российской Федерации федеративным государством, а также ст. 12 НК РФ, предусматривающей трехуровневость налоговой системы. Всё это свидетельствует о развитии правового регулирования налоговых отношений в сторону бюджетного унитаризма, а не федерализма.

В качестве вывода можно заметить, что цифровая трансформация позволяет реализовать исполнение обязанности по уплате налога при использовании ЕНП в непосредственной связи с юридическим фактом перечисления денежных средств, а не их зачисления в соответствующий бюджет.

4.2. Обязанность по предоставлению налоговой отчетности

Существенной трансформации подвергается правовое регулирование налоговой обязанности, связанной с предоставлением налоговой отчетности, и прежде всего налоговых деклараций. В последние годы это выражается в отмене обязанности предоставления налоговых деклараций для имущественного налогообложения, при осуществлении правового регулирования которого налоговым законодательством отсутствует деление налоговых периодов на отчетные.

Так, с 2021 г. для налогоплательщиков-организаций отменяется обязанность по предоставлению налоговых деклараций по транспортному и земельному налогам за 2020 г. и последующие периоды⁵. Таким налогоплательщикам будут направляться сообщения об исчисленных налоговым органом суммах транспортного и земельного налогов.

Информацию, необходимую для расчета налоговыми органами транспортного и земельного налогов, они будут получать из Единого государственного

⁴ См.: Проект Федерального закона № 1141868-7 «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с совершенствованием порядка уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов» // СПС «КонсультантПлюс». (Документ опубликован не был.)

⁵ См.: Федеральный закон от 15 апреля 2019 г. № 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 о налогах и сборах” // Собрание законодательства Российской Федерации. 2019. № 16. Ст. 1826; Федеральный закон от 29 сентября 2019 г. № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2019. № 39. Ст. 5375.

реестра налогоплательщиков, а также от органов, осуществляющих государственную регистрацию транспортных средств (ГИБДД, Ростехнадзора, центра ГИМС МЧС России, Росморречфлота, Росавиации и др.) и прав на недвижимое имущество (территориальные подразделения Росреестра).

Другим примером «бездекларационного» порядка реализации налоговых обязанностей является отмена обязанности предоставить налоговую декларацию по УСН, которая была анонсирована Минфином России еще в проекте Основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 г. и плановый период 2020 и 2021 гг.⁶

Подобные новеллы налогово-правового регулирования основаны прежде всего на положениях ряда программных документов. Так, еще в марте 2018 г. в Послании Президента РФ Федеральному Собранию было заявлено о курсе на полную отмену налоговой отчетности для предпринимателей, которые пользуются информационными технологиями⁷. Прежде всего отметим, что в отношении имущественного налогообложения реализуются отдельные положения об упрощении отчетности, не предполагающие полный отказ от исполнения соответствующей налоговой обязанности. Упрощение ведения налоговой отчетности для представителей малого и среднего бизнеса, применяющих контрольно-кассовую технику, а также для самозанятых также указывается в качестве ожидаемого результата от реализации подпрограммы «Развитие налоговой и таможенной системы и регулирование производства и оборота отдельных видов подакцизных товаров» Государственной программы «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков»⁸.

Однако новый порядок информационного обмена между налоговыми органами и налогоплательщиками нельзя считать снижающим административную нагрузку с частных субъектов по следующим причинам.

Как известно, упрощенный порядок сдачи налоговой отчетности применяется, например, в от-

ношении отчетности по налогу на имущество организаций (указанный порядок вступил в силу с 2020 г.). В соответствии с ним налогоплательщик, состоящий на учете в нескольких налоговых органах субъектов Российской Федерации по месту нахождения принадлежащих ему объектов недвижимости, налоговая база по которым определяется как их среднегодовая стоимость, вправе представлять налоговую декларацию в отношении всех таких объектов в один из указанных налоговых органов по своему выбору. В соответствии с п. 1 ст. 386 НК РФ для этого он должен ежегодно уведомлять управление Федеральной налоговой службы по субъекту Российской Федерации по установленной форме о выборе налогового органа. Несмотря на то, что налог на имущество является региональным, полномочий, связанных с регулированием вопросов сдачи налоговой отчетности, для субъектов Российской Федерации налоговым законодательством не предусмотрено; права и обязанности налоговых органов в отношении налоговых деклараций регулируются НК РФ единообразно без учета региональной специфики.

Для целей упрощения налоговой отчетности целесообразным, на наш взгляд, было бы предусмотреть обязанность сдачи только одной декларации без необходимости уведомления и установить право региональных ФНС России по автоматическому обмену информацией о фактах поданной отчетности в случаях, если это предусмотрено законом субъекта Российской Федерации, а также установить порядок такого обмена. На наш взгляд, установление обязанности для налогоплательщика предоставлять уведомление о сдаче налоговой декларации не способствует упрощению процедуры сдачи налоговой отчетности. При этом такая процедура не имеет смысла по причине наличия у налоговых органов соответствующей информации в информационном ресурсе, что регулируется регламентами работы налоговых органов, не доступных для изучения налогоплательщику. Установление возможности информационного обмена налоговых органов субъектов Российской Федерации на уровне региональных зако-

⁶ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики // Минфин России: офиц. сайт. 11.07.2018. URL: https://minfin.gov.ru/ru/statistics/docs/budpol_taxpol/?id_39=123006-proekt_osnovnykh_napravlenii_byudzhethnoi_nalogovoi_i_tamozhenno-tarifnoi_politiki_na_2019_god_i_na_planovyi_period_2020_i_2021_godov. URL: <https://www.minfin.ru/> по состоянию на 11.07.2018.

⁷ Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 1 марта 2018 г. // Российская газета. 2018. 2 марта.

⁸ Постановление Правительства Российской Федерации от 15 апреля 2014 г. № 320 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации "Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков"» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2014. № 18. Ст. 2166.

нов, а не документов для служебного пользования станет эффективным инструментом защиты интересов налогоплательщика в потенциально возможных случаях нарушения их прав.

Для реализации этой идеи п. 1.1 ст. 386 НК РФ необходимо изложить в следующей редакции: «Налогоплательщик, состоящий на учете в нескольких налоговых органах по месту нахождения принадлежащих ему объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их среднегодовая стоимость, на территории субъекта Российской Федерации, вправе представлять налоговую отчетность в отношении всех таких объектов недвижимого имущества в один из указанных налоговых органов по своему выбору.

Налоговый орган, в который предоставлена налоговая отчетность в отношении объектов недвижимого имущества, находящихся в разных субъектах Российской Федерации, обязан в срок не позднее 1 марта года, являющегося налоговым периодом, в котором применяется предусмотренный настоящим пунктом порядок предоставления налоговой декларации, уведомить те налоговые органы субъектов Российской Федерации, на учете в которых состоит налогоплательщик по месту нахождения недвижимого имущества, в порядке, предусмотренном законом субъекта Российской Федерации».

Таким образом, можно отметить, что вывод о возможности полного отказа в ближайшее время от

обязанности по предоставлению налоговых деклараций на сегодняшний день представляется преждевременным. Например, А.В. Изотов отмечает, что цифровая трансформация налоговых отношений происходит в том числе за счет исключения обязанности налогоплательщиков по предоставлению налоговых деклараций (налог на профессиональный доход, земельный и транспортный налоги, УСН-онлайн, страховые взносы и иные) [23, с. 30]. Надо полагать, что подобное исключение возможно при условии дальнейшего развития цифровизации налоговых отношений по пути перехода от электронной к «проактивной» форме налогового администрирования, как отмечается в ряде публикаций [24, р. 437; 25, р. 18; 26; 27], но не является объективной реальностью.

5. Выводы

Налоговая обязанность является той теоретической категорией налогового права, которая, с одной стороны, подвергается глобальному преобразованию с точки зрения ее содержания в результате внедрения в налоговые отношения использования информационно-коммуникационных технологий и, с другой стороны, выступает в качестве действенного инструмента оценки адекватности правовых реформ налогового законодательства, обусловленных цифровой трансформацией. При этом правовое регулирование отдельных обязанностей налогоплательщика требует дальнейшего совершенствования.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Танимов О. В. Влияние цифровых технологий на появление новых структурных элементов системы права / О. В. Танимов // Российская юстиция. – 2017. – № 7. – С. 2–5.
2. Финансовое право в условиях развития цифровой экономики : моногр. / под ред. И. А. Цинделиани. – М. : Проспект, 2019. – 320 с.
3. Родыгина В. Е. Цифровизация налогового контроля НДС: правовые последствия и перспективы / В. Е. Родыгина // Финансовое право. – 2018. – № 9. – С. 29–32.
4. Прокопенко А. Н. Налоговое обязательство или налоговая обязанность? / А. Н. Прокопенко, А. С. Баинов // Юристы-Правоведъ. – 2016. – № 1 (74). – С. 76–81.
5. Шваб К. Технологии Четвертой промышленной революции : пер. с англ. / К. Шваб, Н. Дэвис. – М., Эксмо, 2018. – 320 с.
6. Лютова О. И. Права налогоплательщиков: трансформация в условиях цифровизации / О. И. Лютова // Налоги. – 2020. – № 5. – С. 10–12.
7. Поветкина Н. А. Цифровые права налогоплательщика / Н. А. Поветкина, А. А. Копина // Налоги. – 2020. – № 5. – С. 40–44.
8. Лютова О. И. Операторы электронных площадок как участники налоговых отношений цифровой эпохи (на примере налога на профессиональный доход) / О. И. Лютова // Правоприменение. – 2020. – Т. 4, № 4. – С. 56–67. – DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(4).56-67.

9. Бит-Шабо И. В. Значение диджитализации налогообложения в процессе повышения эффективности исполнения обязанности по уплате налога / И. В. Бит-Шабо // Финансовое право. – 2019. – № 12. – С. 33–36.
10. Карасева (Сенцова) М. В. Гражданско-правовая детерминация налогового права: понятие и сущностная обусловленность / М. В. Карасева (Сенцова) // Государство и право. – 2013. – № 7. – С. 36–45.
11. Налоги, налогообложение и налоговое законодательство : учеб. пособие для вузов / под ред. Е. Н. Евстигнеева. – СПб. : Питер, 2001. – 336 с.
12. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации : учеб. для вузов / В. Г. Пансков. – М. : Юрист, 2001. – 432 с.
13. Барулин С. В. Лафферовы эффекты в экономике современной России / С. В. Барулин, О. Н. Бекетова // Финансы. – 2003. – № 4. – С. 34–37.
14. Имыкшенова Е. А. Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов по налоговому законодательству Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Е. А. Имыкшенова. – Тюмень, 2004. – 25 с.
15. Сацихина Т. Ю. Налоговая обязанность и ее исполнение : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Т. Ю. Сацихина. – М., 2008. – 25 с.
16. Садчиков М. Н. Индивидуализация налоговой обязанности / М. Н. Садчиков // Налоги. – 2018. – № 4. – С. 17–19.
17. Крохина Ю. А. Налоговое право : учеб. / Ю. А. Крохина. – 4-е изд. – М. : Норма, 2004. – 720 с.
18. Демин А. В. О методе налогового права (в контексте соотношения публично-правовых и частно-правовых начал) / А. В. Демин. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
19. Напсо М. Б. Теоретические аспекты правового обеспечения удобной модели исполнения обязанности по уплате налога / М. Б. Напсо // Налоги. – 2020. – № 5. – С. 17–22.
20. Миронова С. М. Налогообложение самозанятых лиц (некоторые вопросы применения налога на профессиональный доход) / С. М. Миронова, Е. Я. Стеценко // Право и экономика. – 2019. – № 9. – С. 64–73.
21. Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекций / Д. В. Тютин. – 2020. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
22. Красюков А. В. Единый налоговый платеж физического лица: понятие и правовая природа / А. В. Красюков // Налоги. – 2019. – № 3. – С. 8–10.
23. Изотов А. В. Цифровизация налоговых правоотношений: теоретико-правовой аспект / А. В. Изотов // Финансовое право. – 2021. – № 1. – С. 28–31. – DOI: 10.18572/1813-1220-2021-1-28-31.
24. Tsindeliiani I. A. Transformation of the Legal Mechanism of Taxation Under the Influence of Digitalization: Russian Case Study / I. A. Tsindeliiani, K. T. Anisina, M. A. Davydova, E. G. Kostikova, E. V. Migacheva, M. M. Proshunin, O. I. Lyutova, E. Y. Pavlova // Intertax. – 2021. – Vol. 49, no. 5. – P. 435–446.
25. Tsindeliiani I. A. Influence of the budgetary law on state management in the conditions of the development of the digital economy / I. A. Tsindeliiani, O. N. Gorbunova, T. A. Vershilo, V. V. Kikavets, O. A. Palozyan, K. A. Pisenko, E. S. Matyanova // Informatologia. – 2019. – T. 52, no. 1–2. – P. 17–27.
26. Tsindeliiani I. A. Public financial law in digital economy / I. A. Tsindeliiani // Informatologia. – 2019. – T. 52, no. 3–4. – P. 185–193.
27. Tsindeliiani I. Tax system of the Russian Federation: current state and steps towards financial sustainability / I. Tsindeliiani, S. Kot, E. Vasilyeva, L. Narinyan // Sustainability. – 2019. – T. 11, no. 24. – P. 1–18.

REFERENCES

1. Tanimov O.V. Influence of digital technologies on the emergence of new structural elements of the system of law. *Rossiiskaya yustitsiya = Russian Justice*, 2017, no. 7, pp. 2–5. (In Russ.).
2. Tsindeliiani I.A. (ed.). *Financial law in the conditions of digital economy development*, Monograph. Moscow, Prospekt Publ., 2019. 320 p. (In Russ.).
3. Rodygina V.E. Digitalization of VAT tax control: legal consequences and prospects. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2018, no. 9, pp. 29–32. (In Russ.).

4. Prokopenko A.N., Barinov A.S. Tax liability or tax liability? *Yurist-Pravoved = Legal lawyer*, 2016, no. 1 (74), pp. 76–81. (In Russ.).
5. Schwab K., Davis N. *Technologies of the Fourth Industrial Revolution*. Moscow, Eksmo Publ., 2018. 320 p. (In Russ.).
6. Lyutova O.I. Rights of taxpayers: transformation in the conditions of digitalization. *Nalogi = Taxes*, 2020, no. 5, pp. 10–12. (In Russ.).
7. Povetkina N.A., Kopina A.A. Digital rights of the taxpayer. *Nalogi = Taxes*, 2020, no. 5, pp. 40–44. (In Russ.).
8. Lyutova O.I. Operators of electronic platforms as participants of tax relations of the digital age (on the example of the tax on professional income). *Pravoprimenenie = Law enforcement*, 2020, vol. 4, no. 4, pp. 56–67. DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(4).56-67. (In Russ.).
9. Bit-Shabo I.V. The significance of digitalization of taxation in the process of improving the efficiency of performing the duty to pay tax. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2019, no. 12, pp. 33–36. (In Russ.).
10. Karaseva (Sentsova) M.V. Civil-legal determination of tax law: the concept and essential conditionality. *Gosudarstvo i pravo = State and Law*, 2013, no. 7, pp. 36–45. (In Russ.).
11. Evstigneev E.N. (ed.). *Taxes, taxation and tax legislation*, Textbook for universities. St. Petersburg, Piter Publ., 2001. 336 p. (In Russ.).
12. Panskov V.G. *Taxes and taxation in the Russian Federation*, Textbook for universities. Moscow, Yurist Publ., 2001. 432 p. (In Russ.).
13. Barulin S.V., Beketova O.N. Latter effects in economics of modern Russia. *Finansy = Finance*, 2003, no. 4, pp. 34–37. (In Russ.).
14. Imykshenova E.A. *Ensuring the performance of obligations to pay taxes and fees under the tax legislation of the Russian Federation*, Cand. Diss. Thesis. Tyumen, 2004. 25 p. (In Russ.).
15. Sashchikhina T.Yu. *Tax duty and its execution*, Cand. Diss. Thesis. Moscow, 2008. 25 p. (In Russ.).
16. Sadchikov M.N. Individualization of the tax obligation. *Nalogi = Taxes*, 2018, no. 4, pp. 17–19. (In Russ.).
17. Krokhina Yu.A. *Tax law*, Textbook, 4th ed. Moscow, Norma Publ., 2004. 720 p. (In Russ.).
18. Demin A.V. *On the method of tax law (in the context of the ratio of public law and private law principles)*. Available at ConsultantPlus. (In Russ.).
19. Napso M.B. Theoretical aspects of legal support models of performance of the obligation to pay tax. *Nalogi = Taxes*, 2020, no. 5, pp. 17–22. (In Russ.).
20. Mironova S.M., Stetsenko E.Ya. Taxation of self-employed persons (some issues of applying the tax on professional income). *Pravo i ekonomika = Law and Economics*, 2019, no. 9, pp. 64–73. (In Russ.).
21. Tyutin D.V. *Tax law*, course of lectures. 2020. Available at ConsultantPlus. (In Russ.).
22. Krasnyukov A.V. Unified tax payment of an individual: the concept and legal nature. *Nalogi = Taxes*, 2019, no. 3, pp. 8–10. (In Russ.).
23. Izotov A.V. Digitalization of tax legal relations: theoretical and legal aspect. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2021, no. 1, pp. 28–31. DOI: 10.18572/1813-1220-2021-1-28-31. (In Russ.).
24. Tsindeliani I.A., Anisina K.T., Davydova M.A., Kostikova E.G., Migacheva E.V., Proshunin M.M., Lyutova O.I., Pavlova E.Y. Transformation of the Legal Mechanism of Taxation Under the Influence of Digitalization: Russian Case Study. *Intertax*, 2021, vol. 49, iss. 5, pp. 435–446.
25. Tsindeliani I.A., Gorbunova O.N., Vershilo T.A., Kikavets V.V., Palozyan O.A., Pisenko K.A., Matyanova E.S. Influence of the budgetary law on state management in the conditions of the development of the digital economy. *Informatologia*, 2019, vol. 52, no. 1–2, pp. 17–27.
26. Tsindeliani I.A. Public financial law in digital economy. *Informatologia*, 2019, vol. 52, no. 3–4, pp. 185–193.
27. Tsindeliani I., Kot S., Vasilyeva E., Narinyan L. Tax system of the Russian federation: current state and steps towards financial sustainability. *Sustainability*, 2019, vol. 11, no. 24, pp. 1–18.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Лютова Ольга Игоревна – кандидат юридических наук, ведущий научный сотрудник Института государственного и муниципального управления Высшая школа экономики
101000, Россия, г. Москва, ул. Мясницкая, 11
E-mail: olyutova@hse.ru
ResearcherID: AAD-7366-2019
ORCID: 0000-0002-6603-8859

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Olga I. Lyutova – PhD in Law, Leading Researcher, Institute of State and Municipal Administration
Higher School of Economics
11, Myasnitskaya ul., 101000, Russia
E-mail: olyutova@hse.ru
ResearcherID: AAD-7366-2019
ORCID: 0000-0002-6603-8859

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Лютова О.И. К вопросу развития института «налоговая обязанность» в условиях цифровизации экономики / О.И. Лютова // Правоприменение. – 2022. – Т. 6, № 3. – С. 109–119. – DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(3).109-119.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Lyutova O.I. On the question of development of the institute of “tax obligation” in the conditions of the digitalization of the economy. *Pravoprimerenie = Law Enforcement Review*, 2022, vol. 6, no. 3, pp. 109–119. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(3).109-119. (In Russ.).