




<https://doi.org/10.22363/2313-2337-2023-27-3-700-714>

EDN: IOCMYA

Research Article / Научная статья

Влияние государственной налоговой политики на развитие института налоговой обязанности в условиях цифровизации

О.И. Лютова  

Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики»,
г. Москва, Российская Федерация
 olyutova@hse.ru

Аннотация. Исследуются вопросы развития содержания института налоговой обязанности в условиях цифровизации экономики, происходящее в результате реализации актуальных мер государственной налоговой политики. Цель исследования состоит в проведении анализа совокупности программных документов, а также нормативно-правовых актов Российской Федерации, предметом регулирования которых являются те направления налоговой политики, которые реализуются в отношении налоговой обязанности как системообразующего института налогового права, изучаемого в контексте его цифровой трансформации. Подобное исследование обладает ценностью с точки зрения выявления основных направлений (тенденций) налогово-правовой политики как основополагающих начал института налоговой обязанности в условиях внедрения и использования цифровых технологий. Это закономерно актуализирует дискуссию по вопросу определения понятия и установления содержания категории «налоговая политика», в том числе с точки зрения отнесения к налогово-политическим широкого круга источников. В настоящее время основной целью осуществления налоговой политики является предоставление налоговых преференций представителям бизнеса, в том числе за счет отмены отдельных налоговых обязанностей или упрощения порядка их исполнения. В качестве направлений (тенденций) налоговой политики, реализуемых в отношении института налоговой обязанности, сформулированы следующие: перенос налоговой нагрузки с налогоплательщиков-организаций на физических лиц; рост количества налоговых льгот, реализация которых становится возможной в результате использования цифровых технологий.

Ключевые слова: налоговое стимулирование, послание Президента Российской Федерации, налоговые преференции

Конфликт интересов. Автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Финансовая поддержка: работа выполнена при поддержке гранта РФФИ № 18-29-16107 мк на тему: «Исследование и обоснование выбора модели налогообложения в эпоху цифровой трансформации».

Поступила в редакцию: 02 ноября 2022 г.

Принята к печати: 15 июля 2023 г.

© Лютова О.И., 2023




This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License
<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode>

Для цитирования:

Лютова О.И. Влияние государственной налоговой политики на развитие института налоговой обязанности в условиях цифровизации // *RUDN Journal of Law*. 2023. Т. 27. № 3. С. 700–714. <https://doi.org/10.22363/2313-2337-2023-27-3-700-714>

**Impact of the state tax and legal policy
on the development of the institution of tax liability
in the conditions of digitalization**

Olga I. Lyutova  

National Research University Higher School of Economics, *Moscow, Russian Federation*
 olyutova@hse.ru

Abstract. The study examines the development of the content of the institution of tax liability in the economy digitalization context as a result of implementation of relevant measures of state tax policy. The purpose of the study is to analyze the totality of program documents, as well as regulatory legal acts of the Russian Federation focused on those areas of tax policy that are related to tax liability as a backbone institution of tax law, studied in the context of its digital transformation. Such study is valuable in terms of identifying the main directions (trends) of tax and legal policy as fundamental principles of tax liability institution in the context of introduction and use of digital technologies. This naturally updates the discussion on the issue of defining the concept and establishing the content of the category tax policy, including from the point of view of classifying a wide range of tax policy sources. At present, the main goal of implementing tax policy is to provide tax preferences to businesses, including through the abolition of certain tax obligations or simplification of the procedure for their implementation. Further measures of tax policy in relation to the tax liability institution may be formulated as follows: transferring the tax burden from taxpaying organizations to individuals and increasing the number of tax benefits whose implementation becomes possible with the use of digital technologies.

Key words: tax incentives, Address of the President of the Russian Federation, tax preferences

Conflict of interest. The author declares no conflict of interest.

Funding. The work was supported by the RFBR grant No. 18-29-16107 mk on the topic: “Research and justification of the choice of a tax model in the era of digital transformation”.

Received: 02nd November 2022

Accepted: 15th July 2023

For citation:

Lyutova, O.I. (2023) Impact of the state tax and legal policy on the development of the institution of tax liability in the conditions of digitalization. *RUDN Journal of Law*. 27 (3), 700–714. <https://doi.org/10.22363/2313-2337-2023-27-3-700-714>

Введение

Активное развитие цифровых технологий приобретает особое значение в рамках правового и индивидуального регулирования налогообложения, что, как отмечает А.В. Изотов, «объясняется важностью систем больших данных и поиском новых технологических решений обработки значительных объемов информации в целях эффективной реализации прав и обязанностей участников соответствующих правоотношений» (Изотов, 2021:3; Lyutova & Fialkovskaya, 2021:695).

Следствием масштабности такого развития становится трансформация структуры и содержания не только отдельных норм налогового законодательства Российской Федерации, но и институтов как общей, так и особенной части налогового права, например, института налогового контроля и налогового администрирования (Tsindeliani, Guseva & Izotov, 2022; Kuchеров, 2019 и др.), налогового процесса и отдельных налоговых процедур (Kolosov, 2020), института прав налогоплательщика (Povetkina & Korina, 2020), его обязанностей (Vasyanina, 2021; Lyutova, 2021) и налоговых правоотношений в целом (Izotov, 2022). Таким образом, по причине усиления влияния фактора цифровизации на правовое регулирование и правоприменение норм различных институтов налогового права для государства актуализируется необходимость учета закономерностей экономического и технологического развития в качестве важнейших факторов при разработке, формировании и реализации мер государственной налоговой политики.

В свою очередь, закрепление в ст. 57 Конституции Российской Федерации основополагающей в структуре института налоговой обязанности уплаты законно установленных налогов и сборов предполагает формирование и проведение в российском государстве соответствующей государственной налоговой политики, направленной на реализацию конституционных норм в отношении соответствующего отраслевого института налоговой обязанности. Исследование выбора методов регулирования налоговой обязанности в современных условиях представляется принципиально важным, поскольку налоговая обязанность, играя ключевую роль в парадигме развития отрасли налогового права, испытывает на себе воздействие различных факторов и, прежде всего, политического характера. Именно от направлений налоговой политики в конечном итоге зависит эффективность регламентации налоговым законодательством Российской Федерации происходящих изменений.

Таким образом, анализ тенденций развития института налоговой обязанности должен основываться, прежде всего, на экспертной оценке реализации мер налоговой политики государства (государственной налоговой политики), и также должен быть детерминирован актуальными мерами государственной политики в сфере цифровизации экономики. Подобные обстоятельства актуализируют исследование содержания политических и планово-стратегических документов, включающих в свое содержание меры государственной налоговой политики, на основании которых осуществляется цифровая трансформация института налоговой обязанности.

Определение понятия и содержания налоговой политики в современной науке

В контексте настоящего исследования терминологический аспект имеет чрезвычайную важность, поскольку от объема понятия налоговой политики зависит количество исследуемых источников, в которых могут содержаться цели, задачи, направления и меры реализации налоговой политики, связанные с цифровизацией налогообложения.

Прежде всего отметим, что наряду с понятием налоговой политики периодически в литературе по налоговому и финансовому праву используются и иные сходные по содержанию термины как с идентичным, так и с различным содержанием. Например, к таким терминам относятся «налогово-правовая политика», «налоговая политика», «фискальная политика» и другие. Профессор М.В. Карасева, например, рассуждая о влиянии различных политических факторов на сферу налогообложения, считает целесообразным использование понятия «правовой политики налоговой справедливости»

(Karaseva, 2005:112), подчеркивая тем самым основные цели разработки и реализации основных направлений соответствующего вида государственной политики.

Примечательно, что термин «налоговая политика» довольно часто используется в различных нормативно-правовых актах. Вместе с тем на законодательном уровне он не определяется в дефинитивном порядке ни в действующем в настоящее время законодательстве, ни ранее – в законодательных актах, утративших силу. При этом экономико-правовая категория «налоговая политика» встречалась как в нормативных актах СССР и РСФСР, так и в официальных документах, принятых в 90-е гг. XX в., но ее содержание в них не было раскрыто.

Например, в Законе РСФСР от 10.10.1991 № 1734-1 «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР» содержалось понятие «бюджетно-финансовая политика РСФСР». Анализируя указанную правовую категорию, Р.В. Ткаченко отмечает, что «бюджетно-финансовая политика, по смыслу указанного Закона РСФСР, фактически означала бюджетную политику, но содержала в себе и налоговую» (Tkachenko, 2020:36), соответственно, категория налоговой политики не рассматривалась в качестве самостоятельной. Надо полагать, что для того исторического периода, к которому принадлежит анализируемый нормативный акт, характеризующегося отсутствием сформированной отрасли налогового права и систематизированного законодательства о налогах и сборах, вполне логично признание налоговой политики частью бюджетно-финансовой.

В современном законодательстве в соответствии со ст. 15 Федерального конституционного закона от 17.12.1997 № 2-ФКЗ «О Правительстве Российской Федерации» одним из полномочий Правительства Российской Федерации является установление и реализация различных видов финансовой политики, в том числе налоговой. Термин «налоговая политика» без уточнения его содержания используется и в других законодательных и подзаконных нормативных актах, в том числе в НК РФ и в БК РФ. В частности, в соответствии с п. 2 ст. 172 БК РФ, составление проектов бюджетов основывается на основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики Российской Федерации.

Таким образом, законодатель упоминает о налоговой политике как об одном из видов финансовой политики, не приводя каких-либо критериев для их разграничения, не характеризует признаков, оснований и условий реализации, а также иных существенных характеристик налоговой политики.

В современной науке традиционно понятие «налоговая политика» активно используется как учеными-юристами, так и представителями экономической доктрины. Однако нередко понятие «налоговая политика» содержится только в заголовках научных работ экономистов, в текстах которых не раскрыты ни понятие налоговой политики, ни ее характеристики, и указываются лишь отдельные существующие, по мнению авторов, актуальные тенденции развития налоговой политики.

Общепринято, что современная налогово-правовая доктрина не выработала унифицированного толкования термина «налоговая политика» и демонстрирует разнообразие авторских подходов к толкованию содержания исследуемого феномена. Как пример, характеризуя денежно-кредитную политику, являющуюся наряду с налоговой одним из проявлений финансовой политики, Н.М. Артемов и Л.Л. Арзуманова отмечают, что она может быть определена с экономической точки зрения как политика центрального (национального) банка, а также с правовой точки зрения в качестве совокупности правовых решений в соответствующей сфере (Artemov & Arzumanova, 2022:7–8). Проецируя указанный подход на понятие налоговой политики, также являющейся видом финансовой политики, как указано выше, аналогичным образом можно

с определенной долей условности сформулировать два варианта понимания исследуемого феномена: экономический и юридический (правовой).

В рассматриваемом контексте в качестве экономического подхода может быть использована точка зрения исследователей, в соответствии с которой налоговая политика представляет собой совокупность мероприятий, проводимых государством при реализации налоговых механизмов (Gorbunova, 2018). Например, И.И. Кучеров определяет налоговую политику фактически в контексте ее экономического содержания как «совокупность организационно-правовых мероприятий, осуществляемых наделенными соответствующей компетенцией органами государственной власти посредством использования специфических методов с целью создания эффективной, справедливой и экономически обоснованной налоговой системы, отвечающей финансовым интересам государства и общества» (Kuchеров, 2005).

С позиции развития указанного подхода важно учитывать вывод С.А. Ядрихинского о том, что «правовая политика создается, хотя и в разной степени, различными субъектами: органами публичной власти (определяющая роль), институтами гражданского общества и частными субъектами (вспомогательная роль)» (Yadrikhinskiy, 2021:427). Действительно, роль правоприменителя весьма высока именно в формировании налоговой политики по сравнению с другими видами правовой политики, которые традиционно классифицируются в литературе, прежде всего, по критерию отраслевого деления. В частности, это касается роли судебной практики в вопросе развития налогового законодательства Российской Федерации. Так, отдельные судебные решения по налоговым спорам по праву могут считаться принципиально важными с точки зрения объема прав и обязанностей участников налоговых отношений. Поэтому при определении понятия налоговой политики с точки зрения ее субъектного состава принципиально важным считаем подчеркнуть, что, по сравнению с «классическим» подходом к ее пониманию, целесообразно рассматривать отдельные официальные акты судов, налоговых и финансовых органов в качестве являющихся источниками налоговой политики. Отметим, что вопрос отнесения наиболее общих доктрин, содержащихся в судебных актах по налоговым спорам, к направлениям налоговой политики весьма неоднозначен, в связи с чем требует проведения самостоятельного исследования за рамками настоящей статьи.

Также важно отметить существование так называемого «функционального» направления в определении налоговой политики. В частности, А.С. Титов считает целесообразным определить налоговую политику как совокупность правовых и финансово-экономических методов, приемов и способов, используемых государством для формирования целостной и эффективной налоговой системы, способной обеспечить полное наполнение бюджета государства, сбалансированность налогового бремени отдельных категорий налогоплательщиков в целях обеспечения потребностей государства в финансовых ресурсах, несмотря на сложные финансово-экономические условия и негативные факторы внешнеполитического воздействия (Titov, 2022:28).

Ценность такого определения налоговой политики состоит в том, что оно содержит в себе указание на цели налоговой политики, а также на другие характеристики ее содержательной части. При этом логично, что экономический и функциональный подходы, по сути, не противоречат друг другу, а являются взаимодополняющими, поскольку деятельность в содержательном аспекте как раз и представляет собой систему действий в виде мер, приемов, способов и т.п.

Сугубо же правовых позиций понимание налоговой политики сведено исследователями к системе актов (нормативных и индивидуальных) и мероприятий, проводимых государством в области налогов и направленных на реализацию тех или иных

задач, стоящих перед государством (Bryzgalin (ed.), 1997:50). Фактически подобный «правовой» подход к содержанию налоговой политики был обоснован М.Н. Карасевым на уровне диссертационного исследования, посвященного правовым аспектам налоговой политики. Исследователь предлагает основываться на том, что «налоговая политика – это концепция властного воздействия на экономические отношения посредством налогового законодательства Российской Федерации». Подобное толкование исследуемого феномена позволяет, по его мнению, понимать под налоговой политикой «предпосылку для возникновения налоговых правоотношений» (Karasev, 2005). Соответственно, по мнению М.Н. Карасева, у налоговой политики есть форма реализации – это налоговое законодательство, то есть политика и законодательство соотносятся как содержание и форма, а содержание самой налоговой политики составляют принципы налогообложения.

Поскольку налоговая политика не может существовать вне правового поля, как и сами налоги, следует согласиться с выводом М.Н. Карасева в том, что политические решения в сфере налогообложения должны иметь правовую форму, равно как и акты налогового законодательства Российской Федерации не могут быть не детерминированы различными политическими решениями. Однако не представляется возможным поддержать идею фактического ассоциирования налоговой политики и налогового законодательства, являющуюся основой подхода исследователя к толкованию содержания понятия налоговой политики, позволяя называть ее налогово-правовой. Это связано с тем, что не всегда политический акт, в том числе в сфере налогообложения, имеет одновременно правовую природу. По этой причине, на наш взгляд, экономический и правовой подходы нецелесообразно различать. Однако именно в совокупности они характеризуют содержание налоговой политики исчерпывающим образом, поскольку «политические решения предшествуют юридическим, политика в различных формах прокладывает путь праву» (Maltsev, 2011:373).

На этом основании справедлив вывод о том, что в содержательном аспекте понятие налоговой политики шире понятия налогово-правовой политики, поскольку те или иные налогово-политические направления и цели могут быть сформулированы не только в нормативных правовых актах, но и в иных документах, которые таковыми не являются. Например, С.М. Миронова, характеризуя направления финансово-правовой политики, создаваемые и реализуемые в качестве основополагающих начал финансовой деятельности муниципальных образований, проводит анализ Посланий Президента Российской Федерации, отмечая при этом, что несмотря на то, что в соответствии с п. 2 ст. 172 БК РФ бюджетная политика определяется Президентом Российской Федерации в его посланиях Федеральному Собранию Российской Федерации, место послания Президента Российской Федерации, являющегося документом стратегического планирования, в правовой системе четко не определено и вызывает дискуссии в научной литературе (Mironova, 2021:121).

Что касается налоговой политики, то она традиционно является предметом выступления Президента Российской Федерации при его ежегодном обращении с посланием к Федеральному Собранию Российской Федерации, несмотря на то что, как отмечает Д.В. Тютин, «акты Президента РФ в числе источников права в настоящее время отсутствуют» (Tyutin, 2022). А.А. Копина также отмечает, что Президентом РФ в ежегодном послании задаются «основные направления ... чтобы можно было спрогнозировать развитие налогообложения в России» (Kopina, 2018:1). По мнению К.Е. Лукичева, такие послания «представляют собой форму сотрудничества главы государства с парламентом России через документ, устанавливающий направления, цели и задачи деятельности всей системы государственной власти в стране» (Lukichev, 2011:3–4).

Таким образом, послания Президента Российской Федерации в контексте исследования налоговой политики по праву можно считать политическим документом, определяющим основные задачи налоговой политики, на основании которых в нормативных актах, утвержденных различными государственными органами, формулируются ее направления.

В соответствии со статьей 114 Конституции Российской Федерации Правительство Российской Федерации наделено полномочиями по обеспечению проведения в Российской Федерации единой финансовой, кредитной и денежной политики. В целях реализации указанного полномочия Правительством РФ ежегодно утверждается Программа социально-экономического развития, на основании которой Минфин России как орган исполнительной власти, осуществляющий функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бюджетной, налоговой, страховой, валютной, банковской деятельности, разрабатывает и утверждает Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики (далее – Основные направления). Т.Д. Садовская отмечает, что именно Основные направления необходимо рассматривать в качестве составной части государственного стратегического бюджетного и налогового планирования, нацеленного на достижение национальных целей (Sadovskaya, 2022:11–16), что означает безусловную включенность Основных направлений в число налогово-политических документов.

Наконец, необходимо учитывать, что современная налоговая политика испытывает на себе влияние таких глобальных факторов и тенденций развития общества, как цифровизация, пандемия короновирусной инфекции COVID-19, экологические проблемы, связанные с изменением климата, и так далее. Именно они играют ключевую роль в формировании направлений налоговой политики последних лет, корректируя развитие налогового законодательства и выступая решающим фактором с точки зрения распределения бюджетного финансирования.

В контексте настоящего исследования также представляет интерес анализ документов политико-правового содержания, в которых содержатся положения о цифровизации налогообложения. По справедливому замечанию исследователей, анализирующих политико-правовые аспекты трансформации налогообложения, в России нет специального политико-правового документа, непосредственно регулирующего развитие цифровизации как в целом, так и в отношении налоговой системы, но принято некоторое количество программных документов этой тематики (Zoloeva, 2022:231), которые сформулированы в виде общих идей и представляют собой политико-правовые положения. Основными из них считаются Стратегия развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 гг. и Государственная программа «Информационное общество».

Таким образом, налогово-правовая политика является многоаспектным понятием, дефинировать которое исчерпывающим образом затруднительно по объективным причинам, в том числе из-за многообразия ее источников. При этом однозначно можно утверждать, что определение налогово-правовой политики должно включать характеристики ее субъектов, ее цели и задачи, содержание и другие черты (признаки). Для целей настоящего исследования под налоговой политикой считаем целесообразным понимать комплекс мероприятий в области правового регулирования налогообложения, сборов и страховых взносов, осуществляемых государственными органами, в том числе судебными и налоговыми органами, которые содержатся в программных документах и нормативных актах и детерминированы объективными тенденциями развития экономики, государства и общества в целом.

Проблемы реализации мер налоговой политики в контексте цифровой трансформации института налоговой обязанности

В финансово-правовой доктрине последних лет становится все более популярным исследование различных феноменов финансового и налогового права через призму категории «правовая политика». Подобный подход представляется весьма обоснованным, поскольку позволяет системно оценивать тенденции развития современного российского налогового законодательства, в том числе института налоговой обязанности.

При осуществлении исследования указанного института налогового права в контексте тенденций налоговой политики отметим, что в целом он консервативен и не может быть подвержен глобальным изменениям, прежде всего, в силу того, что государство не может отказаться от функции налогообложения по факту своего существования.

При этом в условиях цифровизации происходит смена парадигмы отношений налогоплательщика и государства по пути перехода от преимущественного использования метода власти и подчинения к стимулированию уплаты налогов как основной парадигме налогового права. Это касается как установления новых или отмены уже существующих налоговых обязанностей, так и трансформации их содержания и структуры.

С учетом этого логичным представляется вывод о том, что налогово-правовая политика периода цифровизации, выступая в качестве ценностного ориентира формирования налогового законодательства, регулирующего институт налоговой обязанности, должна заключаться в справедливом распределении налогового бремени между населением и представителями бизнеса, в стимулировании их к добровольной уплате налогов и сборов, а также к полному и своевременному исполнению других налоговых обязанностей.

Рассмотрим документы, составляющие содержание налоговой политики в эпоху цифровизации, с точки зрения их влияния на развитие института налоговой обязанности, начиная с анализа содержания посланий Президента Российской Федерации с точки зрения наличия в них возможных политико-правовых ориентиров развития налогового законодательства эпоху цифровизации.

Так, курс на цифровизацию налогообложения был взят еще в 2013 г., когда Президентом Российской Федерации в очередном ежегодном послании была указана необходимость развития налогового законодательства таким образом, чтобы для малых предприятий и индивидуальных предпринимателей была установлена возможность платить налоги и страховые взносы по принципу «единого окна»¹. Принципиальная новизна и важность подобного заявления, сделанного Президентом, состоит в том, что до этого концепция «единого окна» (или принцип «одного окна») использовалась исключительно в отношении электронного документооборота, и активно реализовывалась в том числе в налоговых отношениях, связанных с предоставлением налоговой отчетности.

В отношении страховых взносов «многоканальность» зачисления взносов, на наш взгляд, полностью реализована с 1 января 2017 года, когда произошел переход полномочий по администрированию страховых взносов к налоговым органам (Graf & Ovchinnikova, 2016:313–316). Это реализовано за счет замены многоканальности

¹ Послание Президента Российской Федерации Владимира Путина Федеральному Собранию от 12.12.2013 // Российская газета. 2013. № 282.

уплаты взносов в фонды заменяется принципом «одного окна» за счет их уплаты по разным КБК, но при условии дальнейшего перераспределения средств ФНС России.

Что касается обязанности по уплате налогов, то обозначенные Президентом Российской Федерации предложения о реализации принципа «единого окна» нашли отражение в распоряжении Правительства Российской Федерации от 27.01.2015 № 98-р «О плане первоочередных мероприятий по обеспечению устойчивого развития экономики и социальной стабильности в 2015 году»², в соответствии с которым принцип «одного окна» при уплате налога должен реализовываться при установлении нового налогового режима для самозанятых граждан. Идея уплаты налогов по принципу «единого окна» в отношении самозанятых-плательщиков налога на профессиональный доход, на наш взгляд, на сегодняшний день находится в стадии реализации, поскольку он напрямую зависит от условий дальнейшего развития технологий налогового администрирования, которые в ближайшей перспективе позволят реализовать модель транзакционного налогообложения на условиях автоматического перечисления сумм налога в момент совершения налогооблагаемой операции.

Несмотря на общую дискуссионность проблемы возможности формирования в российском налоговом праве модели транзакционного исполнения обязанности по уплате налога, необходимо отметить целесообразность предложения Президента Российской Федерации об использовании принципа «одного окна» при уплате налогов и сборов, поскольку они направлены на решение задачи по «обелению рынка»³, выводу налогоплательщиков из тени, созданию удобной и комфортной модели уплаты налога путем «моделирования поведения налогоплательщика», и исходя из «абсолютно эгоистичного поведения в целях снижения затрат и усилий со стороны налоговых органов (Napso, 2022:11).

Также при обозначении Президентом Российской Федерации приоритетности использования принципа «единого окна» фактически положено начало формированию механизма исполнения налогового обязательства путем совершения единого налогового платежа физического лица (далее – ЕНП). Несмотря на то, что в юридической литературе отмечается, что «правовая природа данного платежа вызывает определенные вопросы» (Krasuykov, 2019:8–9), и порядок реализации положений налогового законодательства Российской Федерации о ЕНП «ориентировано на избыточное удовлетворение фискального интереса» и имеет ряд недостатков, препятствующих его эффективному применению» (Krasuykov, 2019:8), его по праву можно считать возможностью одновременного исполнения обязанности по уплате налога на доходы физических лиц, транспортного, земельного налога и (или) налога на имущество физических лиц. При этом использование ЕНП напрямую зависит от развития цифровых технологий, поскольку «целью его введения является упрощение процесса уплаты физическими лицами имущественных налогов за счет экономии времени и уменьшения числа документов, которые необходимо заполнить налогоплательщику для уплаты налогов» (Bit-Shabo, 2019: 33–36), что обеспечивается применением электронных сервисов.

В 2018 году Президент Российской Федерации⁴ обозначил задачи по цифровой трансформации трех основных налоговых обязанностей: 1. освобождение от

² Распоряжение Правительства Российской Федерации от 27.01.2015 № 98-р «О плане первоочередных мероприятий по обеспечению устойчивого развития экономики и социальной стабильности в 2015 году» // СПС «КонсультантПлюс».

³ Новый глава ФНС назвал ключевую задачу в работе с бизнесом. Режим доступа: <https://www.rbc.ru/politics/20/01/2020/5e24da7e9a79473d1ed60549> (дата обращения: 01.11.2022).

⁴ Послание Президента Российской Федерации Владимира Путина Федеральному Собранию от 01.03.2018 // Российская газета. 2018. № 46.

обязанности предоставления налоговой отчетности индивидуальных предпринимателей и самозанятых, использующих цифровые сервисы; 2. исполнение обязанности по уплате налога путем совершения простой транзакции; 3. упрощение исполнения обязанностей, связанной с предоставлением налоговой отчетности, для налогоплательщиков, применяющих контрольно-кассовую технику.

Кроме того, Президент Российской Федерации отметил принципиальную важность внедрения цифровых платформ для обеспечения дальнейшей цифровизации взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков. Отмечая многозначность понятия цифровой платформы, существующую на фоне отсутствия единого нормативно-правового подхода к его содержанию, в настоящее время осуществляется разработка технологической модели цифровой платформы ФНС России. В частности, это реализуется путем определения основных ее функциональных характеристик в Порядке предоставления доступа к сервисам цифровой платформы ФНС России, текст которого размещен на официальном сайте ФНС России⁵.

Основная цель создания такой цифровой платформы и проведения связанных с этим мероприятий – структурирование информации о мерах поддержки, услугах и сервисах для малого и среднего предпринимательства при условии их постоянной актуализации. В связи с этим считаем логичным в качестве мероприятия, реализуемого в виде консультационной помощи для субъектов малого и среднего бизнеса органами власти субъектов Российской Федерации, установить обязанность последних в виде помощи предпринимателям в выборе налогового режима за счет передачи полномочий от налоговых органов.

Необходимость установления этого полномочия обусловлена отменой с 1 января 2021 года специального налогового режима в виде единого налога на вмененный доход, который использовался значительным количеством представителей малого и среднего бизнеса. Надо полагать, что подобная помощь будет эффективнее оказана именно на уровне регионов, поскольку, во-первых, она объективно необходима предпринимателем, а ее оказание федеральными органами власти может привести к возрастанию их объема работы до критических пределов, во-вторых, высока вероятность выбора налогоплательщиками патентной системы налогообложения, которая регулируется нормами НК РФ и региональными законами.

В посланиях Президента Российской Федерации 2014-2017 годов ориентируют на сохранение стабильности налоговых отношений и не включают в свое содержание положений о цифровой трансформации налогообложения. Послания Президента Российской Федерации в 2019-2021 годах также не содержали обозначения приоритетности цифровизации в развитии сферы налогообложения.

Следует отметить, что в целом в посланиях Президента Российской Федерации прослеживается тенденция минимизации количества налоговых обязанностей, а также упрощения порядка их исполнения, что представляет собой мероприятия по налоговому стимулированию предпринимательской активности. Также важно подчеркнуть, что послания Президента Российской Федерации в качестве основной цели налоговой политики периода цифровизации экономики, реализуемой в отношении института налоговой обязанности, устанавливают предоставление преференций налогоплательщикам-предпринимателям. Прежде всего это реализуется за счет взятия курса на постепенную минимизацию количества налоговых обязанностей за счет их отмены, а также упрощения порядка их исполнения.

⁵ Официальный сайт ФНС России. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/interaction_other/digital_platform_fns/fot/ (дата: обращения 01.11.2022).

Развитию положений ежегодных посланий Президента Российской Федерации способствует принятие Основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики (далее – Основные направления), ежегодно утверждаемых Минфином России. Применительно к институту налоговой обязанности важно отметить, что положения, содержащиеся в Основных направлениях, позволяют создать полноценную политико-правовую основу для его цифровой трансформации, уточняя и развивая идеи, сформулированные в посланиях Президента Российской Федерации. Кроме этого, указание Президентом Российской Федерации на значимость цифровизации в отношении отдельных налоговых обязанностей позволяет судить о ее приоритетности как отдельного направления налогово-правовой политики.

Так, в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 г. и плановый период 2022 и 2023 гг. заявлены следующие приоритеты в отношении цифрового развития института налоговой обязанности: отмена обязанности предоставления налоговой декларации по налогу на имущество по торговой недвижимости; введение электронной банковской гарантии для реализации возможности возмещения НДС с минимизацией временных и финансовых затрат; установление правил налогообложения цифровой валюты и налогового контроля за ее оборотом; расширение перечня полномочий налоговых органов в отношении получения информации о банковских операциях налогоплательщиков.

Из Основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 г. и плановый период 2023 и 2024 годов следует, что цифровая экономика является национальной целью развития, а также сквозным направлением стратегии достижения национальных целей. В отношении сферы налогообложения при этом заявлены следующие направления:

- обеспечение стабильных налоговых условий для хозяйствующих субъектов;
- повышение эффективности стимулирующей функции налоговой системы;
- улучшение качества налогового администрирования;
- повышение собираемости налогов.

В качестве конкретных мер для реализации указанных направлений должно быть проведено:

- развитие национальной системы прослеживаемости;
- запуск нового налогового режима УСН-онлайн для микропредприятий с численностью сотрудников до 5 человек (администрирование будет осуществляться в бездекларационном формате);
- введение института единого налогового платежа, предполагающего уплату налогов единым платежным поручением с последующим зачетом уплаченных сумм в счет имеющихся у налогоплательщика обязательств.

В этой связи отметим, что по сравнению с посланиями Президента Российской Федерации Основные направления обладают большей степенью конкретности, в том числе могут быть рассмотрены в качестве первоосновы дальнейшей нормотворческой работы, связанной, например, с созданием нового института налогового права (в частности, исполнение налоговых обязанностей с помощью новых механизмов и/или за счет введения в действие положений налогового законодательства о новых видах специальных налоговых режимов).

Что касается стратегических документов, опосредующих процесс цифровизации налогообложения, то необходимо отметить следующее. Например, Национальная программа «Цифровая экономика» содержит отдельные налогово-политические положения, связанные с цифровой трансформацией института налоговой обязанности: она

предусматривает необходимость разработки мер налогового стимулирования инвестиционной деятельности в высокотехнические проекты, а также установление льгот при осуществлении налогообложения НДС по экспорту цифровых товаров, работ, услуг⁶.

Что касается содержательной характеристики Основных положений и документов стратегического планирования, содержащих положения о цифровизации налогообложения, то прежде всего необходимо отметить, что они конкретизируют установленные Президентом РФ цели налоговой политики, формулируя конкретные ее направления.

Во-первых, направлением налоговой политики является расширение перечня налоговых льгот, понимаемых в широком смысле, реализация которых становится возможной за счет использования цифровых технологий. Например, льготными являются новые налоговые режимы (единый налог на профессиональный доход, механизм единого налогового платежа и другие). Также по сути льготными условиями могут быть истолкованы различные освобождения от исполнения налоговых обязанностей (предоставление «бумажных» деклараций), самостоятельное исчисление налога и т.п.).

Во-вторых, обращает на себя внимание фактическое переложение налогового бремени и «реверс» в правовом регулировании налоговых обязанностей от коллективных к индивидуальным субъектам налогового права. Подобная тенденция весьма неоднозначна с точки зрения справедливости налогообложения и баланса распределения налогового бремени.

Заключение

Подводя итоги исследования развития налоговой политики в отношении института налоговой обязанности, детерминированного фактором цифровизации экономики, можно сделать следующие выводы.

В силу отсутствия нормативно определенного понятия налоговой политики ее содержание характеризуется многозначностью, что имеет как объективные (многоаспектность и широта понятия налоговой политики), так и субъективные (исследовательские точки зрения по вопросу ее определения) причины. Основные дискуссии при этом связаны с установлением числа субъектов, являющихся источниками актов налоговой политики. В исследовании использован максимально широкий подход, в соответствии с которым в качестве налогово-политических документов рассматриваются не только общепризнанные ежегодные послания Президента РФ, но и Основные направления, а также документы стратегического планирования в сфере цифровизации. В этой связи однозначно логичной видится необходимость проведения отдельных исследований по вопросам характеристики каждого из источников налоговой политики, содержащих ценностные ориентиры цифровой трансформации налогообложения в целом и института налоговой обязанности в частности.

Анализ содержания документов, представляющих собой налогово-политические акты, влияющие на развитие института налоговой обязанности, позволил сформулировать цели и основные направления налоговой политики, выступающие ценностным ориентиром развития налогового законодательства Российской Федерации. Кроме того, сделан вывод о приоритетности цифровизации налогообложения в системе современных направлений налоговой политики.

⁶ Паспорт национального проекта «Цифровая экономика» // Режим доступа: <http://government.ru/info/35568/> (дата обращения: 01.11.2022).

References / Список литературы

- Artemov, N.M. & Arzumanova, L.L. (2022) *Monetary policy as an integral part of the financial policy of the state (financial and legal aspect): collective monograph*. Moscow, Prospekt Publ. (in Russian).
Артемов Н.М. Арзуманова Л.Л. Денежно-кредитная политика как составная часть финансовой политики государства (финансово-правовой аспект): коллективная монография. М.: Проспект, 2022. 72 с.
- Bit-Shabo, I.V. (2019) The meaning of digitalization of taxation in the process of raising efficiency of discharge of the tax payment obligation. *Financial Law*. (12), 33–36. (in Russian).
Бит-Шабо И.В. Значение диджитализации налогообложения в процессе повышения эффективности исполнения обязанности по уплате налогов // *Финансовое право*. 2019. № 12. С. 33–36.
- Bryzgalin, A.V. (ed.). (1997) *Taxes and tax law: study guide*. Moscow, Analytics-press Publ.; Ekaterinburg: Center “Taxes and Financial Law” Publ. (in Russian).
Налоги и налоговое право: учебное пособие / под ред. А.В. Брызгалина. М.: Аналитика-пресс; Екатеринбург: Центр «Налоги и финансовое право», 1997. 600 с.
- Gorbunova, E.N. (2018) The state tax policy on taxation of oil extraction in Russia: a financial law aspect. *Taxes*. (5), 11–14. (in Russian).
Горбунова Е.Н. Налоговая политика государства при налогообложении добычи нефти в России: финансово-правовой аспект // *Налоги*. 2018. № 5. С. 11–14.
- Graf, K.V. & Ovchinnikova, I.V. (2016) Return to the unified social insurance contribution. *Economics and society*. 3(22), 313–316. (in Russian).
Граф К.В., Овчинникова И.В. Возвращение к единому социальному страховому взносу // *Экономика и социум*. 2016. № 3 (22). С. 313–316.
- Izotov, A.V. (2021) *Tax legal relations in the context of digitalization: current state and development prospects*. Abstract of diss. ... cand. of legal sciences. Moscow, Russian State University of Justice. (in Russian).
Изотов А.В. Налоговые правоотношения в условиях цифровизации: современное состояние и перспективы развития: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М.: Российский государственный университет правосудия, 2021. 24 с.
- Izotov, A.V. (2022) *Tax legal relations in the context of digitalization: current state and development prospects*. Moscow, Yustitsinform Publ. (in Russian).
Изотов А.В. Налоговые правоотношения в условиях цифровизации: современное состояние и перспективы развития. М.: Юстицинформ, 2022. 264 с.
- Karasev, M.N. (2005) *Issues of implementation of tax policy in the Russian legislation on taxes and fees*. Abstract of diss. ... cand. of legal sciences. Moscow, Academy of National Economy under the Government of the Russian Federation. (in Russian).
Карасев М.Н. Вопросы реализации налоговой политики в российском законодательстве о налогах и сборах: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М.: Акад. нар. хоз-ва при Правительстве РФ, 2005. 30 с.
- Karaseva, M.V. (2005) *Budgetary and tax law of Russia (political aspect)*. Moscow, Yurist Publ. (in Russian).
Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). М.: Юрист, 2005. 172 с.
- Kolosov, D.I. (2020) Tax process and tax procedures in the context of digitalization of the tax sphere. *Tax policy and practice*. 10(214), 25–27. (in Russian).
Колосов Д.И. Налоговый процесс и налоговые процедуры в условиях цифровизации налоговой сферы // *Налоговая политика и практика*. 2020. № 10(214). С. 25–27.
- Kopina, A.A. (2018) Tax issues in the Address of the President of Russia to the Federal Assembly. *Taxes*. 5(1), 3–6. (in Russian).
Копина А.А. Налоговые вопросы в Послании Президента России Федеральному Собранию // *Налоги*. 2018. № 5(1). С. 3–6.

- Krasyukov, A.V. (2019) A unified tax payment of an individual: the concept and the legal nature. *Taxes*. (3), 8–9. (in Russian).
Красюков А.В. Единый налоговый платеж физического лица: понятие и правовая природа // *Налоги*. 2019. № 3. С. 8–9.
- Kuchеров, I.I. (2005) State tax policy: goals and methods of implementation. *Financial law*. (4), 4–9. (in Russian).
Кучеров И.И. Государственная налоговая политика: цели и методы осуществления // *Финансовое право*. 2005. № 4. С. 4–9.
- Kuchеров, I.I. (2019) Topical issues of tax and legal regulation of the digital economy. *Legal science and practice: journal of Nizhniy Novgorod academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia*. 4(48), 167–175. <https://doi.org/10.36511/2078-5356-2019-4-167-175> (in Russian).
Кучеров И.И. Актуальные вопросы налогово-правового регулирования сферы цифровой экономики // *Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России*. 2019. № 4 (48). С. 167–175. <https://doi.org/10.36511/2078-5356-2019-4-167-175>
- Lukichev, K.E. (2011) The third address of the President of the Russian Federation D.A. Medvedev to the Federal Assembly of the Russian Federation through the prism of financial and legal relations. *Financial Law*. (1), 3–4. (in Russian).
Лукичев К.Е. Третье послание Президента Российской Федерации Д.А. Медведева Федеральному Собранию Российской Федерации через призму финансово-правовых отношений // *Финансовое право*. 2011. № 1. С. 3–4.
- Lyutova, O.I. (2021) Theory of tax liability in the digital age: research perspectives. *State and Law*. (11), 164–167. <https://doi.org/10.31857/S102694520017462-9> (in Russian).
Лютлова О.И. Теория налоговой обязанности в цифровую эпоху: перспективы исследования // *Государство и право*. 2021. № 11. С. 164–167. <https://doi.org/10.31857/S102694520017462-9>
- Lyutova, O.I. & Fialkovskaya, I.D. (2021) Blockchain technology in tax law theory and tax administration. *RUDN Journal of Law*. 25 (3), 693–710. <https://doi.org/10.22363/2313-2337-2021-25-3-693-710>
- Maltsev, G.V. (2011) *Social foundations of law*. Moscow, Norma Publ.: INFRA-M Publ. (in Russian).
Мальцев Г.В. Социальные основания права. М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. 799 с.
- Mironova, S.M. (2021) Doctrine of the financial and legal status of municipalities in the Russian Federation and its implementation: Diss. ... Doc. of Legal Sciences. Saratov, Saratov State Law Academy. (in Russian).
Миронова С.М. Доктрина финансово-правового статуса муниципальных образований в Российской Федерации и его реализация: дисс. ... доктора юрид. наук. Саратов, Саратовская государственная юридическая академия. 2021. 611 с.
- Napso, M.B. (2022) Relevant problems of law making in regulation of tax relations: A special tax regime as a legalization mechanism (part 3). *Taxes*. (3), 11–19. <https://doi.org/10.18572/1999-4796-2022-3-11-19> (in Russian).
Нансо М.Б. Актуальные проблемы нормотворчества в сфере регулирования налоговых правоотношений: специальный налоговый режим как механизм легализации (часть 3) // *Налоги*. 2022. № 3. С. 11–19. <https://doi.org/10.18572/1999-4796-2022-3-11-19>
- Povetkina, N.A., Korina, A.A. (2020) Digital taxpayer's rights. *Taxes*. (5), 40–44. (in Russian).
Поветкина Н.А., Корина А.А. «Цифровые» права налогоплательщика // *Налоги*. 2020. № 5. С. 40–44.
- Sadovskaya, T.D. (2022) National projects: From management decisions to a strategic development document. *Financial Law*. (8), 11–16. <https://doi.org/10.18572/1813-1220-2022-8-11-16> (in Russian).
Садовская Т.Д. Национальные проекты: от управленческих решений до документа стратегического развития // *Финансовое право*. 2022. № 8. С. 11–16. <https://doi.org/10.18572/1813-1220-2022-8-11-16>
- Titov, A.S. (2022) Peculiarities of the state tax policy in the modern era. *Financial law*. (5), 27–29. <https://doi.org/10.18572/1813-1220-2022-5-27-29> (in Russian).

- Tutov A.S.* Особенности государственной налоговой политики на современном этапе // Финансовое право. 2022. № 5. С. 27–29. <https://doi.org/10.18572/1813-1220-2022-5-27-29>
- Tkachenko, R.V. (2020) The impact of digitalization on the state financial policy of the Russian Federation. In: Gracheva, E.Yu. (ed.). *Current problems of financial law in the context of digitalization of the economy: monograph*. Moscow, Prospekt Publ. (in Russian).
- Ткаченко Р.В.* Влияние цифровизации на государственную финансовую политику Российской Федерации // Актуальные проблемы финансового права в условиях цифровизации экономики: монография / под ред. Е.Ю. Грачевой. М.: Проспект, 2020. 256 с.
- Tyutin, D.V. (2020) *Tax law: lecture course*. Moscow, Russian State University of Justice. (in Russian).
- Тютин Д.В.* Налоговое право: курс лекций. М.: Российский государственный университет правосудия, 2020. 1088 с.
- Tsindeliani, I.A., Guseva, T.A. & Izotov, A.V. (2022) Improving tax control in the context of digitalization. *Law Enforcement Review*. 6(1), 77–87. [https://doi.org/10.52468/2542-1514.2022.6\(1\).77-87](https://doi.org/10.52468/2542-1514.2022.6(1).77-87) (in Russian).
- Цинделиани И.А., Гусева Т.А., Изотов А.В.* Совершенствование налогового контроля в условиях цифровизации // Правоприменение. 2022. Т. 6. № 1. С. 77–87. [https://doi.org/10.52468/2542-1514.2022.6\(1\).77-87](https://doi.org/10.52468/2542-1514.2022.6(1).77-87)
- Vasyanina, E.L. (2021) Problems of the establishment and discharge of tax obligations in the digitalization epoch. *Taxes*. (6), 8–11. <https://doi.org/10.18572/1999-4796-2021-6-8-11> (in Russian).
- Васянина Е.Л.* Проблемы формирования и исполнения налоговых обязательств в эпоху цифровизации // Налоги. 2021. № 6. С. 8–11. <https://doi.org/10.18572/1999-4796-2021-6-8-11>
- Yadrikhinskiy, S.A. (2021) *Legitimate interests of taxpayers: theory and practice of implementation, provision, protection*: Diss. ... Doc. of Legal Sciences. M.: Moscow State Law University named after O.E. Kutafin (MSUA). (in Russian).
- Ядрихинский С.А.* Законные интересы налогоплательщиков: теория и практика реализации, обеспечения, защиты: дисс. ... доктор юрид. наук. М.: Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), 2021. 575 с.
- Zoloeva, Z.T. (2022) On legal support in the field of digitalization development. *Izvestiya SOIGSI. School of young scientists*. 4(208), 230–233. https://doi.org/10.47643/1815-1337_2022_4_230 (in Russian).
- Золоева З.Т.* Влияние государственной политики на правовое обеспечение в сфере развития цифровизации // Право и государство: теория и практика. 2022. № 4 (208). С. 230–233. https://doi.org/10.47643/1815-1337_2022_4_230

About the author:

Olga I. Lyutova – Candidate of Legal Sciences, leading researcher at the Institute of State and Municipal Management, National Research University Higher School of Economics; 11 Myasnitskaya str., Moscow, 101000, Russian Federation

ORCID ID: 0000-0002-6603-8859

e-mail: olyutova@hse.ru

Сведения об авторе:

Лютова Ольга Игоревна – кандидат юридических наук, ведущий научный сотрудник, Институт государственного и муниципального управления, Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики»; Российская Федерация, 101000, г. Москва, ул. Мясницкая, д. 11

ORCID ID: 0000-0002-6603-8859

e-mail: olyutova@hse.ru