

<https://doi.org/10.22363/2313-2337-2024-28-4-919-933>

EDN: IMXGFH

Научная статья / Research Article

## Юридические гарантии реализации исполнения налоговой обязанности в условиях цифровизации

О.И. Лютова  

Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики», г. Москва,  
Российская Федерация

 [olyutova@hse.ru](mailto:olyutova@hse.ru)

**Аннотация.** Исследуются вопросы определения понятия и установления содержания отдельных видов юридических гарантий, обеспечивающих реализацию механизма исполнения налоговой обязанности в условиях цифровизации. Цель исследования состоит в обосновании актуальности исследования юридических гарантий исполнения налоговых обязанностей цифровой эпохи, а также в определении понятия таких гарантий исходя из их ценности в контексте обеспечения развития цифровизации налогообложения. Выделены следующие виды юридических гарантий реализации такого механизма: полномочия налоговых органов, обеспечивающие исполнение налоговых обязанностей, трансформирующиеся в условиях цифровизации; качественное налоговое законодательство, регулирующее цифровой механизм исполнения налоговой обязанности; единообразная судебная практика и формирование правовых позиций судов по вопросам исполнения налоговых обязанностей в условиях цифровизации; механизм доверительных отношений налогоплательщиков и налоговых органов, который в цифровую эпоху строится на применении процедур налогового комплаенса и медиации, являющейся альтернативным способом разрешения налоговых споров. В отношении каждой из гарантий автором проведен анализ их содержания и сформулированы основные проблемы и перспективы реализации налогово-правовых норм, регулирующих те или иные аспекты правового гарантирования исполнения налоговых обязанностей цифрового периода развития налоговых отношений.

**Ключевые слова:** юридические гарантии, налоговая обязанность, цифровизация, налогоплательщики, налоговые органы, единообразная судебная практика, качество налогового законодательства, налоговый комплаенс, процедура медиации.

**Конфликт интересов.** Автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

**Финансирование.** Статья подготовлена в ходе исследования в рамках Программы фундаментальных исследований Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики» (НИУ «ВШЭ»).

*Поступила в редакцию: 15 апреля 2024 г.*

*Принята к печати: 15 октября 2024 г.*

---

© Лютова О.И., 2024



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. Юридические гарантии реализации исполнения налоговой обязанности в условиях цифровизации // RUDN Journal of Law. 2024. Т. 28. № 4. С. 919–933. <https://doi.org/10.22363/2313-2337-2024-28-4-919-933>

## Legal guarantees for tax obligations in the digital era

Olga I. Lyutova  

Department of Policy and Management, HSE University, Moscow, Russian Federation  
[olyutova@hse.ru](mailto:olyutova@hse.ru)

**Abstract.** The article examines the issues surrounding the definition of the concept and establishment of the content of specific types of legal guarantees that ensure the implementation of mechanisms for fulfilling tax obligations in the context of digitalization. The purpose of the article is to substantiate the relevance of studying legal guarantees for fulfilling tax obligations in the digital age, as well as to define the concept of such guarantees based on their value in ensuring the development of digital taxation. As a result of the conducted research, the following types of legal guarantees for implementing such mechanisms are outlined: the powers of tax authorities ensuring the fulfillment of tax obligations, which are evolving in the conditions of digitalization; high-quality tax legislation regulating the digital mechanisms for fulfilling tax obligations; uniform judicial practice and the formation of legal positions by courts on issues concerning the fulfillment of tax obligations in the era of digitalization; the mechanism of trust relations between taxpayers and tax authorities, which in the digital age is based on the application of tax compliance procedures and mediation as an alternative way to resolve tax disputes. With respect to each of the guarantees, the author analyzes their content and formulates the main problems and prospects for implementing tax and legal norms governing specific aspects of legal assurance of tax obligations during the digital period of tax relation development.

**Key words:** legal guarantees, tax liability, digitalization, taxpayers, tax authorities, uniform judicial practice, quality of tax legislation, tax compliance, mediation procedure

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

**Funding.** The article was prepared within the framework of the Fundamental Research Program of the National Research University Higher School of Economics (HSE University).

*Article received: 15th April 2024*

*Article accepted: 15th October 2024*

**For citation:**

Lyutova, O.I. (2024) Legal guarantees for tax obligations in the digital era. *RUDN Journal of Law*. 28 (4), 919–933. <https://doi.org/10.22363/2313-2337-2024-28-4-919-933>

### Введение

Траектория развития налоговых отношений в условиях цифровизации является весьма сложной и не всегда имеет заранее заданное направление. Именно благодаря системе юридических гарантий потенциально возможные варианты трансформации института налоговых обязанностей создают нормативно определенный алгоритм достижения результата эффективного цифрового взаимодействия участников налоговых отношений, связанных с уплатой налога, сдачей налоговой отчетности и постановкой на налоговый учет. Это обуславливает необходимость построения логически непротиворечивой теоретической концепции гарантирования исполнения налоговых обязанностей в условиях цифровизации.

Цель исследования – определение понятия и установление содержания отдельных видов юридических гарантий реализации механизма исполнения налоговых обязанностей в условиях цифровизации. Как представляется, подобное исследование позволит оценить проблемы и перспективы развития отдельных инструментов и мер, являющихся гарантиями исполнения налоговых обязанностей цифровой эпохи.

### **Юридические гарантии в системе механизма исполнения налоговых обязанностей в условиях цифровизации**

Традиционно в теории права сложилось понимание юридических гарантий как правовых средств, нашедших свое отражение в нормах закона, и позволяющих реализовывать иные правоотношения (Loshkarev, 2009:9). При этом такие гарантии рассматриваются как элемент механизма правового регулирования процесса реализации прав (Volchanskaya, 2013) или обеспечения и защиты законных интересов (Subochev, 2009) участников различных видов правоотношений. Помимо этого институт юридических гарантий также представляет собой действенный инструмент с точки зрения эффективности реализации норм о юридических обязанностях, поскольку его нормы могут быть направлены на поддержание правомерности исполнения различных юридических обязанностей (Khazov & Dorozhko, 2009).

Подобные подходы к юридическим гарантиям универсальны, и поэтому могут применяться к налоговым отношениям. Так, в области налогово-правового регулирования, которое предполагает изначальную конфликтность интересов государства в лице налоговых органов, с одной стороны, и налогоплательщиков и иных налогообязанных лиц, с другой стороны, неоправданно, на наш взгляд, для обеспечения гарантирования исполнения налоговой обязанности опираться исключительно на предусмотренные законодательством меры налоговой ответственности. В этой связи налогово-правовое регулирование нуждается в выработке дополнительных инструментов позитивного воздействия на поведение налогоплательщиков.

Необходимость юридических гарантий исполнения налоговых обязанностей обусловлена ценностью обеспечения с их помощью бюджетных интересов, связанных с пополнением бюджетов различных уровней бюджетной системы Российской Федерации своевременно и в полном объеме. Как известно, именно добровольное исполнение налоговых обязанностей является для публично-правового субъекта наиболее выгодным как с организационной, так и с финансовой точки зрения вариантом поведения лиц, на которых законодательством возложены налоговые обязанности. Соответственно, формирование в числе элементов механизма исполнения налогоплательщиками своих обязанностей не вызывает сомнений.

Именно гарантии являются специальными инструментами и действенными мерами, способными оказывать целенаправленное воздействие на поведение налоговых органов и их должностных лиц, а также частных субъектов налогового права. Например, в качестве гарантий-инструментов, связанных с обеспечением исполнения налоговой обязанности налогоплательщиками, можно назвать мероприятия по налоговому администрированию (инструменты организационно-управленческого характера), а также установление перечня прав (полномочий) налоговых органов, корреспондирующих налоговым обязанностям частных субъектов налоговых отношений (правовые инструменты). В свою очередь, мерами налогово-правового гарантирования выступают формирование эффективной налоговой политики и обеспечение качества правового регулирования налоговых отношений, а также

единообразии складывающейся в результате его применения судебной и иной правоприменительной практики.

Период цифровизации налогообложения, в свою очередь, можно рассматривать в качестве своеобразного «катализатора» процесса разработки системы гарантий исполнения налоговых обязанностей. Так, применение цифровых технологий требует от государства дополнительного механизма гарантирования уплаты налога, представления налоговой отчетности, постановки на налоговый учет и т.д. по ряду объективных причин. К их числу можно отнести:

- различная степень цифровой готовности населения и бизнеса к исполнению налоговых обязанностей с использованием новых цифровых технологий;
- потенциально возможные ошибки роботов и иных высокоинтеллектуальных цифровых систем, применяемых при осуществлении налогового администрирования;
- финансовые затраты, возникающие у налогоплательщиков в связи с переходом на взаимодействие с налоговыми органами в цифровом режиме (например, приобретение и обслуживание контрольно-кассовой техники) и другие.

Соответственно, гарантированность должна рассматриваться в качестве имманентного свойства процесса исполнения обязанностей в условиях цифровизации, поскольку настройка новой налоговой системы, основанной на взаимном доверии и сотрудничестве, достигаемом за счет внедрения цифровых инструментов в осуществлении налогового администрирования, не может основываться исключительно на позиции силы и недемократических мерах, реализуемых в отношении налогоплательщиков. Сам по себе характер складывающихся в цифровую эпоху налоговых отношений выступает причиной формирования системы гарантийных мер и инструментов, способствующих реализации интересов как населения и бизнеса, так и государства.

Таким образом, юридические гарантии реализации механизма исполнения налоговых обязанностей в условиях цифровизации – это система инструментов и мер, призванных обеспечить целенаправленное воздействие на поведение налогоплательщиков с целью исполнения им своих обязанностей, и формирующихся в результате применения в сфере налогообложения новых цифровых технологий.

### **Характеристика отдельных видов юридических гарантий реализации исполнения налоговых обязанностей в условиях цифровизации**

Существование системы юридических гарантий, призванных обеспечить эффективность функционирования механизма исполнения налоговой обязанности в условиях цифровизации, обуславливает необходимость характеристики отдельных видов таких гарантий.

Видами гарантий реализации налогово-правового механизма исполнения обязанностей в условиях цифровизации являются:

1. полномочия налоговых органов, обеспечивающие исполнение налоговых обязанностей, трансформирующиеся в условиях цифровизации.

Коррелятивная взаимообусловленность прав и обязанностей участников налоговых отношений, их тесная связь между собой предопределяет необходимость изменения содержания прав (полномочий) налоговых органов в условиях формирования и реализации цифрового механизма исполнения налоговых обязанностей.

Основными тенденциями цифровой трансформации полномочий налоговых органов, связанных с исполнением плательщиками своих налоговых обязанностей, являются следующие:

– в цифровую эпоху принципиальным образом меняется роль налоговых органов в процедуре исполнения налоговых обязанностей. Это происходит путем расширения перечня их функций (полномочий), которые в доцифровой период были обязанностями налогоплательщиков. Например, в этой связи Е.В. Овчарова отмечает, что «налоговые органы начинают сами заниматься исчислением сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет, на основании данных о налогоплательщиках (Big Data), которые они аккумулируют, обобщают на основе слабого и анализируют на основе сильного искусственного интеллекта» (Ovcharova, 2022).

Подобная ситуация, с одной стороны, удобна и выгодна для налогоплательщика по причине экономии им временных, финансовых и прочих ресурсов. С другой стороны, перераспределение налоговых обязанностей в пользу ФНС России, например, фактическое «исключение» налогоплательщика из процесса расчета налогов, снижает его мотивацию платить налоги, особенно в условиях, когда налоговые органы допускают нарушения налогового законодательства и недобросовестно исполняют свои обязанности. Указанное в полной мере оказывает влияние на соблюдение налоговой дисциплины (Korina, 2021), и обеспечить поступление налогов, основываясь исключительно на государственном принуждении, становится весьма проблематичным;

– для обеспечения функционирования механизма исполнения налоговых обязанностей в условиях цифровизации у налоговых органов появляются корреспондирующие им новые «цифровые» полномочия. Виды таких полномочий весьма разнообразны и связаны с теми или иными налоговыми процедурами и налоговыми обязанностями.

В качестве примера новых «цифровых» полномочий налоговых органов можно рассматривать их компетенцию, связанную с процессом взаимодействия с налогоплательщиками на платформе цифрового рубля, появившиеся во исполнении положений Положения Банка России от 03.08.2023 № 820-П «О платформе цифрового рубля». Так, налоговые органы получили право на взыскание задолженности за счет цифровых рублей налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя при недостаточности или отсутствии денежных средств (драгоценных металлов) на счетах такого налогоплательщика (налогового агента) либо его электронных денежных средств (п. 10.1 ст. 46 НК РФ). В случае необходимости применения обеспечительных мер исполнения обязанности по уплате налога у налогового органа имеется полномочие приостановить операции по счетам цифрового рубля (п. 1 ст. 72 НК РФ).

Интересно в этой связи отметить, что добровольное исполнение обязанности по уплате налога цифровыми рублями на сегодняшний день налоговым законодательством не предусмотрена, что предопределено технологическими причинами. Однако со временем, как отметил глава Федерального казначейства Роман Артюхин<sup>1</sup>, «цифровой рубль войдет в жизнь и практику», по аналогии, например, с цифровым юанем, используемым в Китае и являющимся аналогом цифрового рубля. Как известно, несмотря на то что цифровой юань используется не в полную меру и регулируется китайским законодательством на уровне различных «пилотных» проектов, в настоящее время он применяется для уплаты налогов, и это правило реализуется с 2021 г. (Semenov, 2023);

---

<sup>1</sup> См.: В Федеральном казначействе раскрыли, можно ли платить налоги цифровым рублем. Режим доступа: <https://ura.news/news/1052666289> (дата обращения: 12.04.2024).

– результатом внедрения цифровых технологий для налоговых органов является сокращение времени для принятия решений при реализации своих полномочий. Сроки совершения действий налоговыми инспекторами, реализуемые при осуществлении электронного документооборота, являются менее продолжительными, чем в случае работы с бумажными носителями.

Например, документы на государственную регистрацию юридического лица могут быть направлены в налоговый орган почтовым отправлением или в форме электронных документов с использованием сети Интернет, в том числе через Единый портал государственных и муниципальных услуг. Если документы были отправлены налогоплательщиком по почте, то для исчисления срока их получения ФНС России использует так называемую «презумпцию шестого дня» (п. 4 ст. 31 НК РФ), в соответствии с которой презюмируется, что документы получены налоговой инспекцией на шестой день с даты их отправки, а исчисление срока производится на основании почтовой квитанции. Датой получения документов для государственной регистрации, переданных в электронной форме, считается день, следующий за днем их отправки, что, в свою очередь, обуславливает появление «презумпции следующего дня»;

2. качественное налоговое законодательство, регулирующее цифровой механизм исполнения налоговой обязанности.

Бесспорным является тот факт, что уровень гарантированности исполнения налогоплательщиками своих обязанностей во многом определяется качеством налогового законодательства. От фактора качества налогового законодательства, которое характеризуется четкостью определения конкурирующих интересов, установлением адекватных правовых способов их удовлетворения и мер удовлетворения, во многом зависит соблюдение баланса частных и публичных интересов в налоговых отношениях (Shchekin, 2023:177), а также эффективность исполнения налоговых обязанностей как частными, так и публичными субъектами налогового права, выражающаяся в соблюдении налоговой дисциплины, что приводит к своевременному и полному удовлетворению бюджетных интересов.

Как известно, в доцифровой период при характеристике качества законодательства обычно принимались во внимание его полнота, отсутствие разногласий, коллизий, пробельности, дисбаланса, противоречий, а также стабильность, строгое соответствие правилам юридической техники и др. (Kashanin & Tretyakov, 2012; Lapaeva, 2008). Именно эти факторы в совокупности позволяют сделать вывод о том, что оценка качества закона производится исходя из его соответствия актуальным социально-экономическим условиям развития общества, а также требованиям формально-юридического характера.

Налоговое законодательство, находящееся в процессе трансформации в условиях активного внедрения цифровых технологий, в свою очередь, может считаться качественным также при условии его соответствия целям и задачам государства, сформулированным непосредственно для каждого из этапов развития цифровизации налогообложения. Отдельные этапы отличаются друг от друга, прежде всего, видом цифровых технологий, используемых участниками налоговых отношений (Lyutova, 2024). К таким технологиям можно отнести, например, онлайн-сервисы ФНС России, систему электронного документооборота, блокчейн и искусственный интеллект. Соответственно, модели правового регулирования и законодательная концепция исполнения налоговых обязанностей меняются в зависимости от того, какие технологические решения выступают в качестве приоритетных в тот или иной период времени.

В контексте этапности развития правового регулирования налоговых обязанностей принципиально важной проблемой, связанной с обеспечением качества налогового законодательства, является его отставание от темпов разработки и продвижения технологических процессов и цифровых технологий. В качестве примера можно привести феномен так называемых «умных» налогов (*smart tax*), которые в случае их внедрения должны будут исчисляться и взиматься с использованием технологии «блокчейн» и без участия человека (Karpova & Maiburov, 2019). Внедрению «умного» налогообложения на сегодняшний день препятствуют, в частности, следующие проблемы правового характера:

– порядок уплаты налога. По общему правилу, налог должен быть уплачен налогоплательщиком самостоятельно посредством перечисления денежных средств, либо взыскивается с него в принудительном порядке (ст. 45 НК РФ). Условием же осуществления «умного» налогообложения является удержание обязательных платежей налоговым органом, что предполагает изменение налогового законодательства в части правил об исполнении обязанности по уплате налога;

– процедура налогового администрирования. В этой связи Н.В. Омелехина отмечает, что в настоящее время уже существуют предпосылки к автоматическому исполнению налоговой обязанности, поскольку налогоплательщики производят расчеты сумм налоговых платежей с помощью электронных сервисов на сайте ФНС России, и осталось только установить правило о «привязке» расчетов с сайта налогового органа к банковским счетам налогоплательщиков (Omelekhina, 2020).

В качестве позитивного аспекта внедрения в налоговые отношения использования цифровых технологий, влияющего на повышение качества налогового законодательства, выступает возрастание роли в механизме правового регулирования исполнения налоговых обязанностей налогового стимулирования. Проблема недостаточного использования потенциала стимулирующей функции налога является «классической» для налогового права, и о ней неоднократно упоминается в налогово-правовой литературе. При этом обычно налоговое стимулирование сводится исследователями исключительно к вопросам установления налоговых льгот (Kucherov, 2009:128–150), несмотря на то что фактически преференциальных механизмов в налогообложении, реализующих стимулирующую функцию налога, значительно больше.

В условиях цифровизации стимулирование исполнения налоговых обязанностей осуществляется следующими способами:

– использование налоговыми органами цифровых технологий в рамках налогового администрирования. По мнению К.Т. Анисиной, «создание всех необходимых условий (экономия времени, упрощение процедуры уплаты) является стимулирующей мерой государственного регулирования для создания «удобных» и доступных условий для налогоплательщиков с целью повышения администрирования налоговых платежей» (Anisina, 2019);

– создание комплекса налоговых преференций для организаций ИТ-сектора, к которым можно отнести: пониженные налоговые ставки по налогу на прибыль и НДС, установление пониженного тарифа страховых взносов, налоговые вычеты, освобождение от налогообложения отдельных видов деятельности и т.д.

– введение новых налоговых режимов льготно-стимулирующей направленности, например, специального налогового режима в виде налога на профессиональный доход и автоматической упрощенной системы налогообложения.

Таким образом, процесс цифровизации обуславливает расширение спектра налогово-стимулирующих мер, к числу которых в первоочередном порядке можно

отнести новый формат налоговых отношений, предполагающий использование цифровых технологий и технологических решений;

3. единообразная судебная практика и формирование правовых позиций судов по вопросам исполнения налоговых обязанностей в условиях цифровизации.

Как известно, в российской правовой традиции единообразии судебной практики должно обеспечиваться как при рассмотрении высшими судами конкретных дел, так и при издании ими абстрактных руководящих разъяснений (Blokhin, 2020:85). С содержательной точки зрения формирование единой судебной практики означает единообразное толкование закона и последовательное использование позиций высших судебных инстанций.

Для налоговых споров применение судами универсальных стандартов является принципиально важным, поскольку напрямую влияет на объем налоговых обязанностей налогоплательщиков и иных участников налоговых правоотношений. Особая роль в формировании судебных доктрин, связанных с налоговыми отношениями, принадлежит Конституционному Суду Российской Федерации (далее – КС РФ), что предопределяется самой правовой природой его решений, которые обладают нормативно-доктринальными свойствами.

Рассматривая проблему единообразия судебной практики по налоговым спорам в условиях цифровизации, отметим, что поскольку цифровая эпоха налогообложения насчитывает сравнительно непродолжительную историю развития правового регулирования, то можно констатировать, что правоприменительная практика в этой области еще не сложилась. Это означает, что на сегодняшний день имеется возможность анализировать отдельные судебные решения, принятые по вопросам реализации механизма исполнения налоговых обязанностей в условиях цифровизации.

Примером отсутствия единообразия судебной практики, которое негативно влияет на эффективность реализации исследуемого механизма, можно назвать позицию КС РФ по вопросу информации, размещенной на сайте территориального Управления ФНС России, которой воспользовался налогоплательщик для определения размера подлежащего уплате налога<sup>2</sup>.

Так, КС РФ признал такого рода информацию «ошибочным информационным сообщением», использование которого предпринимателем освобождает от налоговой ответственности, но не может нивелировать саму налоговую обязанность. Соответственно, налогоплательщику необходимо ликвидировать долг, заплатив налог и пеню.

Подобная позиция КС РФ, по сути, противоречит подходу, сформированному им же еще в 2015 году<sup>3</sup>, в соответствии с которым была заложена основа отграничения письменных разъяснений налоговых органов от принятых ими же актов информационно-разъяснительного характера. При этом последние признавались им

<sup>2</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 09.03.2023 № 480-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Куприянова Александра Викторовича на нарушение его конституционных прав пунктом 2 ст. 1 Закона Архангельской области от 3 апреля 2015 г. № 262-15-ОЗ «О льготах по налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и налогу, взимаемому в связи с применением патентной системы налогообложения для налогоплательщиков, впервые зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей» // Документ опубликован не был. Режим доступа // СПС КонсультантПлюс.

<sup>3</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 № 6-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона «О Верховном Суде Российской Федерации» и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества «Газпром нефть» // Собрание законодательства РФ. 2015. № 15. Ст. 2301.

адресованными непосредственно налоговым органам и их должностным лицам, и имеющими при этом общеобязательный характер для неопределенного круга налогоплательщиков. Поскольку информация, размещенная на сайте ФНС России, была предназначена для налогоплательщика, в указанном контексте использование Судом словосочетания «информационные сообщения», вызывает ряд вопросов относительно целесообразности подобного словоупотребления<sup>4</sup>;

4. механизм доверительных отношений налогоплательщиков и налоговых органов, который в цифровую эпоху строится на применении процедур налогового комплаенса, а также медиации, представляющей собой альтернативный способ разрешения налоговых споров.

Налоговый комплаенс является новым налогово-правовым явлением, широко обсуждаемым в научной литературе, а также в профессиональном сообществе налоговых юристов в последние годы. В результате этого сложилось понимание налогового комплаенса как системы мер превенции нарушений налогового законодательства, с одной стороны, и оценки налоговых рисков и управления ими, с другой (Ovcharova, 2019).

Как представляется, ценность правового анализа особенностей института комплаенса в контексте проведения исследования налоговой обязанности состоит в том, что он представляет собой один из инструментов формирования основанных на доверии налоговых отношений. Так, зарубежный опыт применения процедуры налогового комплаенса многообразен и позволяет рассматривать его как инструмент достижения обновленных стандартов налоговой прозрачности (Branham, 2009; Lederman, 2003).

Кроме того, налоговый комплаенс является широко цифровизируемым направлением, и большая часть участников рынка, независимо от размера бизнеса и сферы деятельности, стремится к автоматизации и цифровизации процедур комплаенса, что выражается, прежде всего, в создании автоматизированных контрольных процедур в управлении рисками (Orlova & Kravushkin, 2023:6).

Рассматривая налоговый комплаенс в качестве гарантии реализации цифрового механизма исполнения налоговой обязанности, необходимо признать, что цифровизация управления рисками в рамках процедуры налогового комплаенса поможет решить проблему недостаточной определенности правовых норм о налоговых рисках. Так, в рамках применения риск-ориентированного подхода такие риски являются критериями надлежащего исполнения налогоплательщиками своих налоговых обязанностей. Однако перечень налоговых рисков в налоговом законодательстве не приводится, и их регулирование осуществляется на подзаконном уровне, несмотря на то что риски являются основаниями для применения мер государственного принуждения. В этой связи автоматизация проведения процедуры комплаенса позволит обобщить и типизировать налоговые риски, а также выступит фактором, способствующим принятию единого законодательного акта о критериях таких рисков.

Другим вариантом действия механизма доверительных отношений налогоплательщиков с налоговыми органами является использование в налоговых отношениях медиативных процедур.

Как отмечал С.А. Ядрихинский, на сегодняшний день «в России медиативные процедуры в качестве способа урегулирования налогового конфликта обсуждаются только на доктринальном уровне» (Yadrikhinsky, 2021:443). Ситуация, в которой

<sup>4</sup> Режим доступа: [https://zakon.ru/blog/2024/04/01/cifrovaya\\_mutaciya\\_oficialnyh\\_razyasnenij\\_fns\\_rossii](https://zakon.ru/blog/2024/04/01/cifrovaya_mutaciya_oficialnyh_razyasnenij_fns_rossii) (дата обращения: 12.04.2024).

налоговая медиация не получает на практике распространения, связана, прежде всего, с необходимостью решения таких важнейших вопросов, как: определение категорий медиабельных налоговых споров; установление круга лиц, имеющих право на участие в процедуре медиации (прежде всего с точки зрения формулирования требований к должностным лицам налоговых органов как участникам процедуры медиации); формулирование предмета медиативных переговоров и соглашений, то есть перечня вопросов, которые стороны имеют право решать договоренностями; установление правил оплаты услуг медиаторов.

В процессе поиска решения вопроса медиабельности налогового спора в качестве ориентира целесообразным, на наш взгляд, является использование перечня тех вопросов, по которым возможно заключение мирового соглашения. Так, например, запрещается заключать мировые соглашения между налоговым органом и налогоплательщиком, если предметом спора является реструктуризация долга, возникшего в результате неуплаты налогов, за исключением случаев, когда налоговый орган наделен таким правом в соответствии со специальным нормативным актом<sup>5</sup>.

Исходя из этого, а также на основании анализа юридической литературы по теме применения медиации в налоговых отношениях<sup>6</sup>, можно заключить, что предметом медиативных соглашений не могут быть вопросы: снижения налоговой ставки, изменения правил начисления пеней, освобождения налогоплательщика от уплаты налогов за определенные периоды или по определенным операциям. Таким образом, исключаются из предмета медиации различные аспекты размера налога пеней и штрафов, что предопределено публично-правовым характером налогового платежа. Соответственно, медиативные соглашения могут заключаться по вопросам определенного порядка исполнения той или иной налоговой обязанности, например, порядка сдачи налоговой отчетности, процедуры постановки на налоговый учет, предоставления информации в ходе контрольных мероприятий и т.д.

С процедурной точки зрения особую ценность представляет закрепление возможности проведения налоговых медиаций путем внесения соответствующих изменений и дополнений в НК РФ. Так, по мнению О.А. Ногиной, в главе 19 НК РФ, регулирующей порядок обжалования актов налоговых органов, а также действий (бездействия) их должностных лиц, можно также предусмотреть и проведение медиативной процедуры (Nogina, 2022). Как представляется, в совокупности с положениями о медиабельности налогового спора процедурные аспекты проведения медиативных переговоров и заключения соответствующих соглашений по вопросам налогообложения станут действенной правовой основой, обеспечивающей настойчивое и последовательное внедрение медиации в практику разрешения налоговых споров.

Что касается вопроса внедрения медиации в механизм исполнения налоговых обязанностей в условиях цифровизации, то в этом отношении в науке налогового права обычно отмечается только значимость влияния процесса цифровизации на развитие медиативных процедур в сфере налогообложения, состоящая в возможности их проведения в онлайн-формате. В частности, по мнению Л.Л. Арзумановой преимуществами онлайн-медиации в налоговых отношениях являются:

– минимизация имущественных потерь за счет эффективного перераспределения налоговой нагрузки;

<sup>5</sup> См.: Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 09.12.2002 г. № 11 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был. Режим доступа // СПС КонсультантПлюс.

<sup>6</sup> Режим доступа: <https://www.advgazeta.ru/mneniya/mediatsiya-kak-sposob-uregulirovat-nalogovyy-konflikt/> (дата обращения: 12.04.2024).

- налаживание конструктивного диалога с налоговыми органами;
- выявление налоговых рисков на более ранней стадии;
- исключение применения санкционной политики в отношении налогоплательщика;
- экономия ресурсов сторон, в том числе ресурсов, связанных с необходимостью непосредственного участия в процедуре обжалования (Arzumanova, 2021:48).

На наш взгляд, перечень преимуществ использования налоговой медиации в онлайн-формате можно также дополнить следующими видами:

- обеспечение возможности популяризации института медиации с точки зрения возможности ее применения в налоговых спорах;
- повышение степени гарантированности конфиденциальности (например, ее можно достичь, меняя идентификаторы конференций и пароли собраний проводимых в дистанционном формате собраний и совещаний);
- способствование синергетическому эффекту правового регулирования цифровизации налоговых отношений, построенных на доверии и сотрудничестве налоговых органов с налогоплательщиками.

Учитывая значительное количество преимуществ онлайн-медиации, очевидной представляется необходимость создания цифрового сервиса ФНС России, обеспечивающего возможность реализации соответствующей процедуры в формате электронного взаимодействия. Так, в последние годы у ФНС России появилось значительное количество цифровых сервисов, открывших перспективы для развития различных налоговых отношений между налоговыми органами и иными участниками налоговых правоотношений. Что касается медиации, то, по справедливому замечанию Е.Н. Горожанкиной, она не переняла «эстафету цифровизации» (Gorozhankina, 2023), то есть не обеспечивается каким-либо созданным государством электронным ресурсом.

В содержательном аспекте электронный сервис, обеспечивающий возможность применения процедуры медиации к налоговым спорам, должен включать, как минимум, следующие обязательные элементы:

- общее описание того, что представляет собой медиация, в чем ее преимущества перед разрешением налоговых споров в рамках «стандартных» процедур, а также какими могут быть результаты ее проведения. Помимо этого целесообразно дополнить базу вопросов и ответов робота Таксика (аналог «горячей линии») информацией о медиации;

- перечень медиаторов и информация о них. Отметим, что в настоящее время создан реестр медиаторов, специализирующихся на налоговых спорах, который размещен на странице Общероссийского союза медиаторов<sup>7</sup>. Формируется такой реестр сейчас централизованно, то есть ассоциациями и партнерствами медиаторов, но в случае его использования ФНС России целесообразным представляется введение Единого федерального реестра медиаторов.

Вопрос создания Единого реестра медиаторов не является новым: он уже обсуждался ранее (в 2020 г.) и вызвал бурную негативную реакцию профессионального сообщества<sup>8</sup>. Безусловной является неоднозначность решения вопроса о необходимости Единого реестра. Стоит признать, что его создание и ведение не защитит

<sup>7</sup> Режим доступа: [https://xn--80aecedjizoagacnjgxz6p.xn--p1ai/reestr/?reggion=&citty=&geo=&arrFilter\\_19\\_2707236321=Y&set\\_filter=%D0%9F%D0%BE%D0%BA%D0%B0%D0%B7%D0%B0%D1%82%D1%8C&PAGEN\\_1=3](https://xn--80aecedjizoagacnjgxz6p.xn--p1ai/reestr/?reggion=&citty=&geo=&arrFilter_19_2707236321=Y&set_filter=%D0%9F%D0%BE%D0%BA%D0%B0%D0%B7%D0%B0%D1%82%D1%8C&PAGEN_1=3) (дата обращения: 12.04.2024).

<sup>8</sup> См., например: Единый реестр медиаторов: необходимость или напрасные надежды? // Режим доступа: <https://xn--80ahcnrqoo.xn--p1ai/archive/05-22-mediatsiya-v-biznese/edinyy-reestr-mediatorov-neobkhodimost-ili-naprasnye-nadezhdy/> (дата обращения: 12.04.2024).

общество от недобросовестных медиаторов, однако обеспечит удобство и безопасность взаимодействия при проведении налоговых медиаций, что принципиально важно на начальном этапе становления применения медиативных техник в налоговых спорах. С другой стороны, очевидным недостатком организации работы по проведению процедуры налоговой медиации при использовании Единого реестра медиаторов является сам порядок включения в такой реестр, создающий ряд препятствий прежде всего для «новых» медиаторов. Важно в этой связи отметить важность создания механизма, который позволит с установленной периодичностью возвращаться к вопросу обсуждения и потенциально возможного пересмотра критериев, которым должны соответствовать налоговые медиаторы.

Что касается должностных лиц налоговых органов как участников процедуры медиации, то представляется логичным, что в этом качестве может выступать не каждый налоговый инспектор, и для выполнения соответствующей функции ему будет необходимо пройти обучение (повышение квалификации по программе дополнительного профессионального образования), которое также проходит и сам медиатор.

Отдельную проблему в контексте рассмотрения вопроса о создании цифрового сервиса ФНС России, обеспечивающего применение медиативной процедуры, составляет вопрос оплаты услуг медиаторов. Особенно это актуально, как отмечает А. Мошкин, в ситуации, когда по итогам медиативных переговоров договоренности между налоговым органом и налогоплательщиком не будут достигнуты (Moshkin, 2023:5-6). В литературе представлены разные мнения по этому поводу: включить медиацию в список видов бесплатной юридической помощи (Demyashova, 2019), по аналогии с государственной пошлиной установить размер вознаграждения медиатора федеральным законом (Gorshenina, 2016:146) и т.д. Применительно к налоговым спорам представляется целесообразным разделить расходы на проведение процедуры между ее участниками, что является дополнительным свидетельством наличия реального интереса к достижению договоренностей. Полагаем, что оплата услуг медиатора государством, как это предусмотрено, например, в налоговом законодательстве Франции (Yarkov, 2023), на современном этапе не обеспечит эффективность развития института медиации в налоговых отношениях.

### Заключение

В проведенном исследовании понятия и видов гарантий обеспечения реализации механизма исполнения налоговых обязанностей в условиях цифровизации:

1) определено содержание понятия гарантий обеспечения реализации механизма исполнения налоговых обязанностей, обоснована его ценность для развития налоговых отношений цифровой эпохи, а также установлены виды таких гарантий;

2) отмечено появление у налоговых органов полномочий в связи с необходимостью применения информационно-коммуникационных технологий;

3) обозначена проблема отсутствия единообразия судебной практики по налоговым спорам, связанным с уплатой налогов в условиях цифровизации;

4) при характеристике налогового комплаенса, являющегося элементом доверительного механизма в налоговых отношениях периода цифровизации, отмечена важность развития налогового законодательства, в результате которого позитивацию должны получить налоговые риски;

5) в качестве перспективы развития налоговой медиации как одного из видов гарантий реализации исполнения налоговых обязанностей цифровой эпохи

обоснована ценность создания цифрового сервиса ФНС в качестве ресурса, обеспечивающего эффективное взаимодействие налоговых органов с налогоплательщиками для целей достижения договоренностей.

### References / Список литературы

- Anisina, K.T. (2019) Digital economy as an incentive tool in the tax revenue system. *Financial Law*. (12), 29–33. EDN TGOTQC. (in Russian).  
*Анисина К.Т.* Цифровая экономика как инструмент стимулирования в системе налоговых доходов // Финансовое право. 2019. № 12. С. 29–33. EDN TGOTQC.
- Arzumanova, L.L. (2021) Online mediation as one of the alternative forms of settlement of a public-law dispute. *Law and digital economy*. 4(14), 45–49. <https://doi.org/10.17803/2618-8198.2021.14.4.045-049> (in Russian).  
*Арзуманова Л.Л.* Онлайн-медиация как одна из альтернативных форм урегулирования публично-правового спора // Право и цифровая экономика. 2021. № 4(14). С. 45–49. <https://doi.org/10.17803/2618-8198.2021.14.4.045-049>
- Blokhin, P.D. (2020) Participation of the Constitutional Court of the Russian Federation in the formation of uniform judicial practice. *Zakon*. (1), 85–97. (in Russian).  
*Блохин П.Д.* Участие Конституционного Суда РФ в деле формирования единообразной судебной практики // Закон. 2020. № 1. С. 85–97.
- Branham, E. (2009) Closing the Tax Gap: Encouraging voluntary compliance through mass-media publication of high-profile tax issues. *Hastings Law Journal*. 60(6), 1507–1533.
- Gorozhankina, E.N. (2023) Mediation and digital technologies in disputes about child rearing. *Arbitration and civil procedure*. (8), 47–51. <https://doi.org/10.18572/1812-383X-2023-8-47-51> (in Russian).  
*Горожанкина Е.Н.* Медиация и цифровые технологии в спорах о воспитании детей // Арбитражный и гражданский процесс. 2023. № 8. С. 47–51. <https://doi.org/10.18572/1812-383X-2023-8-47-51>
- Gorshenina, E.V. (2016) Review of proposals to improve legislation on mediation: what is important and what is better to forget. The view of a practicing mediator. *Arbitration Court*. 6(108), 144–149. EDN XHWFBL. (in Russian).  
*Горшенина Е.В.* Обзор предложений по совершенствованию законодательства о медиации: что важно и о чем лучше забыть. Взгляд практикующего медиатора // Третейский суд. 2016. № 6(108). С. 144–149. EDN XHWFBL.
- Demyashova, A.N. (2019) Problems of the introduction of mandatory mediation on the example of settlement of disputes arising in the provision of housing and communal services. *Arbitration and civil procedure*. (4), 54–58. EDN BTQJWV. (in Russian).  
*Демяшова А.Н.* Проблемы введения обязательной медиации на примере урегулирования споров, возникающих в сфере предоставления жилищно-коммунальных услуг // Арбитражный и гражданский процесс. 2019. № 4. С. 54–58. EDN BTQJWV.
- Karova, O.M. & Maiburov, I.A. (2019) Transformation of value added tax in the context of accelerated digitalization of the Russian economy. *Tomsk State University Journal of Economics*. (46), 7–19. <https://doi.org/10.17223/19988648/46/1> (in Russian).  
*Карпова О.М., Майбуров И.А.* Трансформация налога на добавленную стоимость в условиях форсированной цифровизации российской экономики // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2019. № 46. С. 7–19. <https://doi.org/10.17223/19988648/46/1>
- Kashanin, A.V. & Tretyakov, S.V. (2012) Operation of the law: theoretical conditions of analysis // Problem analysis and state-management design. (4), 79–95. (in Russian).  
*Кашанин А.В., Третьяков С.В.* Действие закона: теоретические условия анализа // Проблемный анализ и государственно-управленческое проектирование. 2012. № 4. С. 79–95.
- Khazov, E.N. & Dorozhko, F.L. (2009) Features and classification of legal guarantees of human and civil rights, freedoms and duties in Russia. *Bulletin of the Moscow University of the Ministry of Internal Affairs of Russia*. (8), 140–143. (in Russian).

- Хазов Е.Н., Дорожко Ф.Л. Особенности и классификация юридических гарантий прав, свобод и обязанностей человека и гражданина в России // Вестник Московского университета МВД России. 2009. № 8. С. 140–143.
- Kopina, A.A. (2021) Improving financial literacy as a way to improve tax discipline. *Financial law*. (7), 35–39. <https://doi.org/10.18572/1813-1220-2021-7-35-39>
- Копина А.А. Повышение финансовой грамотности как способ улучшения налоговой дисциплины // Финансовое право. 2021. № 7. С. 35–39. <https://doi.org/10.18572/1813-1220-2021-7-35-39>
- Lapaeva, V.V. (2008) Investigation of the effectiveness of legislation based on the results of legal monitoring. *Nauka. Innovation. Education*. (1), 269–291. (in Russian).
- Лапаева В.В. Исследование эффективности действия законодательства по результатам правового мониторинга // Наука. Инновации. Образование. 2008. № 1. С. 269–291.
- Lederman, L. (2003) Tax Compliance and the Reformed IRS. *University of Kansas Law Review*. 51. 971–1011.
- Loshkarev, A.V. (2009) *Legal guarantees: theoretical problems of definition and classification*. Dis. ... Cand. Legal of sciences. Krasnodar, SGEU. (in Russian).
- Лошкарев А.В. Правовые гарантии: теоретические проблемы определения понятия и классификации: дис. ... канд. юрид. наук. Краснодар: СГЭУ, 2009. 245 с.
- Lyutova, O.I. (2024) Tax duties in the digital age: periodization of legal regulation. *Antinomies*. 24(1), 73–88. [https://doi.org/10.17506/26867206\\_2024\\_24\\_1\\_73](https://doi.org/10.17506/26867206_2024_24_1_73) (in Russian).
- Лютова О.И. Налоговые обязанности в цифровую эпоху: периодизация правового регулирования // Антиномии. 2024. Т. 24. № 1. С. 73–88. [https://doi.org/10.17506/26867206\\_2024\\_24\\_1\\_73](https://doi.org/10.17506/26867206_2024_24_1_73)
- Kuchеров, I.I. (2009) *Theory of taxes and fees: Legal aspects: Monograph*. Moscow, Yurinfor Publ. (in Russian).
- Кучеров И.И. Теория налогов и сборов: правовые аспекты: монография. М. : ЮрИнфоР, 2009. 473 с.
- Moshkin, A. (2023) A mediation approach in tax disputes. *EZH-Accountant*. (43), 5–6. (in Russian).
- Мошкин А. Медиативный подход в налоговых спорах // ЭЖ-Бухгалтер. 2023. № 43. С. 5–6.
- Nogina, O.A. (2022) Pre-verification analysis of the taxpayer's activity as an independent form of tax control. *Zakon*. (11), 64–72. <https://doi.org/10.37239/0869-4400-2022-19-11-64-72> (in Russian).
- Ногина О.А. Предпроверочный анализ деятельности налогоплательщика как самостоятельная форма налогового контроля // Закон. 2022. № 11. С. 64–72. <https://doi.org/10.37239/0869-4400-2022-19-11-64-72>
- Ovcharova, E.V. (2019) Tax compliance in Russia: Balance between administrative enforcement and stimulating measures. *Law. Journal of the Higher School of Economics*. (1), 89–111. <https://doi.org/10.17323/2072-8166.2019.1.89.111> (in Russian).
- Овчарова Е.В. Налоговый комплаенс в России: проблемы соотношения мер административного принуждения и стимулирования // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2019. № 1. С. 89–111. <https://doi.org/10.17323/2072-8166.2019.1.89.111>
- Ovcharova, E.V. (2022) The impact of the digital transformation of public administration on the application of administrative coercion measures and on the development of the institute of administrative responsibility (on the example of tax administration). *Legal policy and legal life*. (2), 129–136. <https://doi.org/10.24412/1608-8794-2022-2-129-136> (in Russian).
- Овчарова Е.В. Влияние цифровой трансформации государственного управления на применение мер административного принуждения и на развитие института административной ответственности (на примере налогового администрирования) // Правовая политика и правовая жизнь. 2022. № 2. С. 129–136. <https://doi.org/10.24412/1608-8794-2022-2-129-136>
- Omelekhina, N.V. (2020) Digitalization as a factor of transformation of financial legal relations. *Financial law*. (9), 12–17. <https://doi.org/10.18572/1813-1220-2020-9-12-17> (in Russian).

- Омелехина Н.В.* Цифровизация как фактор трансформации финансовых правоотношений // *Финансовое право*. 2020. № 9. С. 12–17. <https://doi.org/10.18572/1813-1220-2020-9-12-17>
- Orlova, Yu. & Krayushkin, P. (2023) Compliance with tax risks, information protection and other types: main trends and requirements in business processes. *EZH-Accountant*. (27). Available at: <https://www.eg-online.ru/article/471537/> [Accessed: 12th January 2024].
- Орлова Ю., Краюшкин П.* Комплаенс налоговых рисков, защиты информации и другие виды: основные тренды и требования в бизнес-процессах // *ЭЖ-Бухгалтер*. 2023. № 27. Режим доступа: <https://www.eg-online.ru/article/471537/> (дата обращения: 12.01.2024).
- Semenov, V.V. (2023) Features of the legal regulation of the national digital currency: the experience of China and Russia. *Civilist*. 6(46), 38–42. EDN: HYNMTQ. (in Russian).
- Семенов В.В.* Особенности правового регулирования национальной цифровой валюты: опыт Китая и России // *Цивилист*. 2023. № 6(46). С. 38–42. EDN: HYNMTQ.
- Subochev, V.V. (2009) *Theory of legitimate interests: Doctor of Legal Sciences dissertation*. Tambov, SGUA. (in Russian).
- Субочев В.В.* Теория законных интересов: дис. ... д-ра юрид. наук. Тамбов : СГЮА, 2009. 501 с.
- Shchekin, D.M. (2023) *Balance of public and private interests in tax law: Dis. ... Doctor of Legal Sciences*. Moscow, MGUA. (in Russian).
- Щекин Д.М.* Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве: дис. ... д-ра юрид. наук. М. : МГЮА, 2023. 541 с.
- Volchanskaya, A.N. (2013) *State guarantees for the protection of human rights in Russia: theoretical and legal aspect: Candidate of Legal Sciences dissertation*. Saratov, SSSA. (in Russian).
- Волчанская А.Н.* Государственные гарантии защиты прав человека в России: теоретико-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов : СГЮА, 2013. 170 с.
- Yadrikhinsky, S.A. (2021) *The legitimate interests of taxpayers: theory and practice of implementation, provision, protection: Doctor of Legal Sciences dissertation*. Moscow, MGUA. (in Russian).
- Ядрихинский С.А.* Законные интересы налогоплательщиков: теория и практика реализации, обеспечения, защиты: дис. ... д-ра юрид. наук. М. : МГЮА, 2021. 575 с.
- Yarkov, A.A. (2023) Mediation in enforcement proceedings: foreign experience of conducting. *Court Administrator*. (4), 51–53. <https://doi.org/10.18572/2072-3636-2023-4-51-53> (in Russian).
- Ярков А.А.* Медиация в исполнительном производстве: зарубежный опыт проведения // *Администратор суда*. 2023. № 4. С. 51–53. <https://doi.org/10.18572/2072-3636-2023-4-51-53>

#### Сведения об авторе:

**Лютова Ольга Игоревна** – кандидат юридических наук, доцент, департамент политики и управления, руководитель Аспирантской школы по государственному и муниципальному управлению, Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики»; 101000, Российская Федерация, г. Москва, ул. Мясницкая, д. 11

**ORCID: 0000-0002-6603-8859**

*e-mail: olyutova@hse.ru*

#### About the author:

**Olga I. Lyutova** – Candidate of Legal Sciences, Associate Professor, Department of Policy and Management, Head of the Postgraduate School of Public and Municipal Administration, HSE University; 11 Myasnitskaya str., Moscow, 101000, Russian Federation

**ORCID: 0000-0002-6603-8859**

*e-mail: olyutova@hse.ru*