



Лютова О.И. Налоговые обязанности в цифровую эпоху: периодизация правового регулирования // Антиномии. 2024. Т. 24, вып. 1. С. 73-88. https://doi.org/10.17506/26867206_2024_24_1_73

УДК 347.73

DOI 10.17506/26867206_2024_24_1_73

Налоговые обязанности в цифровую эпоху: периодизация правового регулирования

Ольга Игоревна Лютова

Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики»
г. Москва, Россия
E-mail: olyutova@hse.ru

*Поступила в редакцию 31.07.2023, поступила после рецензирования 30.12.2023,
принята к публикации 22.01.2024*

Современный период развития российского права тесно связан с процессами цифровизации, существенным образом меняющими ландшафт правового регулирования многих сфер общественных отношений. В частности, цифровая эпоха предполагает поэтапную трансформацию налогового права, и каждый из этих этапов отличается видом цифровых технологий, используемых субъектами налоговых правоотношений. Происходящие изменения затрагивают как правовое регулирование налогообложения в целом, так и отдельные институты налогового права, прежде всего, институт налоговой обязанности, играющий в системе отрасли ключевую роль. В статье проводится анализ теоретических подходов к периодизации развития правового регулирования налоговых отношений в целом, а также института налоговой обязанности. Подчеркивается, что подобная периодизация напрямую связана с поступательным внедрением цифровых технологий в сферу налогообложения. Предлагается трехэтапная модель цифрового развития института налоговой обязанности, которая формируется в настоящее время и включает в себя



© Лютова О.И., 2024

автоматизацию, цифровизацию и роботизацию. Первый этап предполагает автоматизацию налоговых обязанностей – использование субъектами налоговых отношений онлайн-сервисов, внедрение и развитие системы электронного документооборота и иных IT-проектов Федеральной налоговой службы России. Это, в свою очередь, приводит к оптимизации процесса исполнения налоговых обязанностей. На втором этапе происходит внедрение блокчейна и других цифровых технологий, что влечет за собой качественную трансформацию налогового администрирования и задействует новых участников налоговых правоотношений. Роботизация налоговых обязанностей как результат внедрения технологии искусственного интеллекта находится на начальной стадии своего развития. В статье анализируется потенциальная возможность и риски введения налога на искусственный интеллект, а также вероятные изменения системы исчисления страховых взносов вследствие замены роботами отдельных профессий и категорий работников.

Ключевые слова: цифровая эпоха, цифровые технологии, налоговые обязанности, автоматизация, цифровизация, блокчейн, роботизация, искусственный интеллект

Благодарности: Статья подготовлена в рамках задания Администрации Президента России по проведению научного исследования «Экспертно-аналитическое обеспечение Референтуры Президента Российской Федерации».

Tax Obligations in the Digital Era: Periodization of Legal Regulation

Olga I. Lyutova

National Research University Higher School of Economics (HSE University)
Moscow, Russia
E-mail: olyutova@hse.ru

Received 31.07.2023, revised 30.12.2023, accepted 22.01.2024

Abstract. The current stage of development of Russian law is closely connected with the processes of digitalization, which significantly change the landscape of legal regulation in many spheres of public relations. The digital era, in particular, implies the gradual development of tax law, with each stage differing in the type of digital technologies used by subjects involved in tax legal relations. These ongoing changes affect both the overall legal framework of taxation and specific institutions within tax law, most notably, the concept of tax obligations, which plays a key role in the tax system. The article analyzes theoretical approaches to the periodization of the development of legal regulation of tax relations in general, as well as the institution of tax obligations. Emphasis is placed on the direct correlation between periodization and the gradual integration of digital technologies in the field of taxation. A three-stage model of digital development of the institution of tax obligations is proposed, which is currently being formed and includes automation, digitalization and robotization. The first stage entails the automation of tax obligations – the use of online services by subjects involved in tax legal relations, the introduction and development of an electronic document management system, and other IT projects of the Federal Tax Service of Russia. This, in turn, leads to optimization of the process of fulfilling tax obligations. At the second stage, blockchain and other digital technologies are being introduced, which entails a qualitative transformation of tax administration and involves new participants in tax legal relations. The robotization of tax obligations through

the introduction of artificial intelligence is still in its early stages of development. The article analyzes the potential opportunities and risks associated with implementing a tax on artificial intelligence, as well as probable changes in the insurance premium calculation due to the replacement of certain professions and categories of employees by robots.

Keywords: digital era, digital technologies, tax obligations, automation, digitalization, blockchain, robotization, artificial intelligence

Acknowledgements: The article was prepared as part of the assignment of the Presidential Executive Office of Russia to conduct the research “Expert and Analytical Support for the Presidential Speechwriting Office”.

For citation: Lyutova O.I. Tax Obligations in the Digital Era: Periodization of Legal Regulation, *Antinomies*, 2024, vol. 24, iss. 1, pp. 73-88. (In Russ.). https://doi.org/10.17506/26867206_2024_24_1_73

Введение

Процесс цифровизации имеет не только содержательные характеристики, которые влекут за собой глубинную трансформацию государства и общества, но и временные рамки, выражающиеся в поэтапном внедрении цифровых технологий в государственное управление, различные сферы производства и общественной жизни. Что касается правовой доктрины, то современный этап ее развития именуется цифровой эпохой, или эпохой «электронной цифры» (Хабриева 2018: 6), причем это справедливо как в отношении отдельных отраслей права, так и его институтов (Галиев 2018; Пашенцев, Залоило 2019; Серова 2019; Грачева 2020; Силкин 2021; Ковлер 2022; Кравец 2023). В этой связи актуализируется вопрос периодизации – выделения этапов – цифрового развития правовой системы и ее элементов, поскольку любая эпоха, представляя собой длительный временной период, в течение которого происходит ряд важных, значимых событий¹, характеризуется стадиями, отражающими поступательное развитие соответствующих процессов и явлений.

Одной из наиболее динамичных сфер в контексте цифрового развития выступает налогообложение, что требует выработки новых подходов к реализации многих налоговых норм и, прежде всего, к институту налоговой обязанности, выступающему при этом в качестве действенного инструмента оценки адекватности правовых реформ налогового законодательства (Лютова 2022а: 116). Безусловный исследовательский интерес представляет периодизация цифрового развития содержания обязанностей налогоплательщика. На наш взгляд, в данном случае возможно конструирование модели, устанавливающей соотношение между этапом цифровой эпохи и видом налоговых обязанностей, развивающихся в результате применения соответствующих технологий².

¹ Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. 1994. Толковый словарь русского языка. Москва : АЗЪ. С. 899-900.

² В контексте настоящего исследования понятие «этап» имеет в большей степени «технический» смысл, поскольку не предполагает установления четких временных рамок, однако позволяет отследить динамику внедрения различных технологических решений с точки зрения их влияния на изменение структуры и содержания тех или иных налоговых обязанностей.

Разработка подобной периодизация имеет важное теоретическое и практическое значение. Для правовой доктрины это обеспечит возможность осмысления до настоящего времени практически не исследованных крупных научно-теоретических проблем в рамках заявленного горизонта цифрового развития правового регулирования и правоприменения в сфере налогообложения. Прикладная значимость исследования заключается в решении ряда практико-ориентированных задач, например, установлении возможностей применения тех или иных цифровых технологий к каким-либо обязанностям налогоплательщиков с точки зрения правового обеспечения соответствующего процесса.

Статья состоит из двух частей. В первом разделе характеризуются теоретические подходы к периодизации развития правового регулирования налоговых отношений в целом и налоговых обязанностей в частности в контексте применения к ним понятия «цифровая эпоха». На основе сделанного вывода о трехэтапности внедрения цифровых технологий в исполнение налоговых обязанностей во втором разделе статьи прослеживается цифровая трансформация соответствующего правового института и формулируются ключевые особенности каждого этапа.

Подходы к периодизации цифрового развития правового регулирования налогообложения и налоговых обязанностей

Развитие правового регулирования и системы государственного управления в условиях цифровизации в контексте выделения ее этапов активно обсуждается в правовой литературе, в результате чего традиционно выделяют такие периоды, как автоматизация (информатизация), собственно цифровизация и роботизация на основании внедрения технологии искусственного интеллекта (Южаков, Талапина, Ефремов 2018: 237; Кузякин, Кузякин 2023: 56-57).

Однако периодизация развития налогового права и отдельных его институтов в качестве самостоятельного исследования ранее не проводилась. Надо полагать, что это связано с распространенным мнением о непродолжительности периода внедрения цифровых технологий в налогообложение (см., напр.: Евневич, Иванова 2023). Действительно, несмотря на лидирующие позиции в области налогового администрирования, временной диапазон цифровизации налогообложения в России составляет 25–30 лет, что существенно меньше, чем в зарубежных странах.

Тем не менее имеются отдельные оценки, позволяющие говорить о признании самого факта этапности развития налогово-правовых институтов, происходящего в результате реализации цифровой повестки (Покачолова, Беликов 2022; Цинделиани 2023). По поводу автоматизации можно встретить утверждение, что «Налоговая служба с 1990 г. занимается автоматизацией своей работы. За 30 лет был пройден путь от печатной машинки налогового инспектора до информационной системы, охватывающей почти все направления деятельности Службы, и современных центров обра-

ботки данных»³. Также встречаются отдельные упоминания автоматизации функций налогового администрирования в связи с разработкой интернет-сервиса «Личный кабинет налогоплательщика»⁴ и созданием автоматизированной системы налогового контроля за исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость (Трунцевский, Курмаев 2015; Смирнова 2017; Коваленко, Леонов 2021).

В научной литературе по налоговому праву цифровизация обычно ассоциируется с автоматизацией различных процессов налогообложения и видов налоговых обязанностей (Анисина 2019; Мошкова 2021). Вероятно, причина заключается в том, что цифровизация налогообложения как качественное изменение структуры и содержания налоговых отношений в результате применения новейших технологий возможна только в случае автоматизации функций налоговых органов, связанных с налоговым администрированием. Например, внедрение и использование налогоплательщиками мобильных приложений результативно при условии предварительной автоматизации процедур налоговой отчетности и обеспечения информационного взаимодействия полномочий налоговых органов.

Что касается выделения периодов развития налоговых отношений и налоговых обязанностей, то о них упоминали спикеры конференции «Налогообложение в условиях цифровой реальности: вызовы налогового администрирования и решения для бизнеса», состоявшейся в апреле 2019 г. в рамках Российской налоговой недели. Так, А.В. Брызгалин выделил в этом процессе три этапа:

1) модель «цифровой зрелости» – веб-сайты, персональные электронные сервисы, электронный документооборот (далее – ЭДО) и отчетность;

2) «полностью цифровая организация» процессов администрирования (мобильные приложения, индивидуальные проактивные сервисы);

3) «адаптивная платформа» (2025 г.), соединяющая IT-платформы Федеральной налоговой службы (далее – ФНС) и налогоплательщиков в режиме реального времени, когда исполнение налоговых обязательств происходит в автоматическом режиме и «без усилий»⁵.

Временные рамки при этом указаны только для периода платформизации налогообложения, и не учитывается этап роботизации, актуальный для текущих условий развития налогового администрирования. Полагаем, что такая периодизация характеризует, скорее, стадии цифровизации, а не цифровой эпохи как более масштабного и продолжительного явления.

³ Михаил Мишустин: цифровизация налоговых органов позволяет строить экономико доверия // Федеральная налоговая служба. 14.03.2019. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/8532147/ (дата обращения: 30.07.2023).

⁴ Лермонтов Ю.М. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации, 2013 г. // Гарант: справочно-правовая система. URL: <https://base.garant.ru/57798626/> (дата обращения: 30.07.2023).

⁵ Налогообложение в условиях цифровой реальности: вызовы налогового администрирования и решения для бизнеса // Палата налоговых консультантов. URL: <https://palata-nk.ru/about/news/nalogooblozhenie-v-usloviyakh-tsifrovoy-realnosti-vyzovy-nalogoogo-administrirovaniya-i-resheniya-d/> (дата обращения: 30.07.2023).

Таким образом, вопросы выделения периодов цифрового развития налогообложения и налоговых обязанностей, а также установления их продолжительности с точки зрения критерия времени исследуются фрагментарно, что обуславливает актуальность разработки соответствующей проблематики.

В то же время отметим наличие сформированной позиции государственных органов по вопросу определения понятий и разграничения цифровизации и автоматизации в сфере налогообложения. Согласно определению Министерства цифрового развития, связи и массовых коммуникаций РФ, цифровизация (цифровое развитие) – это процесс организации выполнения в цифровой среде функций и деятельности (бизнес-процессов), ранее выполнявшихся людьми и организациями без использования цифровых продуктов⁶. Схожий по своей сути подход содержится в документах ФНС. Например, перевод документов в электронную форму, в том числе их оборот и хранение, понимается как цифровизация финансово-хозяйственной деятельности⁷. Исходя из этого, можно заключить, что органы исполнительной власти оценивают автоматизацию отдельных направлений своей работы и функций, связанных с администрированием налогов и сборов, в том числе осуществляемую за счет перевода взаимодействия с частными субъектами в формат ЭДО, как проявление цифровизации их деятельности, признавая тем самым цифровизацию и автоматизацию полностью или частично синонимичными понятиями (Лютюва 2022b: 44-45).

Что касается цифровых технологий и упорядочения их множества, то в отношении сферы налогообложения и различных видов налоговых отношений имеются отдельные высказывания представителей государственных органов. В 2017 г. М.В. Мишустин, занимавший на тот момент пост руководителя ФНС, в своем выступлении на Московском финансовом форуме выделил четыре основных блока прорывных технологий, которые позволят России приобрести конкурентное преимущество перед зарубежными налоговыми администрациями:

- 1) большие данные – *Big Data* (аналитика в реальном времени, создание единого файла налогоплательщика);
- 2) умные порталы (единая точка доступа к электронным услугам; совершение транзакций онлайн);
- 3) мобильные технологии (доступ к сервисам в режиме 24/7);

⁶ Приказ Минкомсвязи России от 1 августа 2018 г. № 428 «Об утверждении разъяснений (методических рекомендаций) по разработке региональных проектов в рамках федеральных проектов национальной программы “Цифровая экономика Российской Федерации”» // КонсультантПлюс. URL: <https://legalacts.ru/doc/prikaz-minkomsvjazi-rossii-ot-01082018-n-428-ob-utverzhdanii/?ysclid=lt9rlpch8o672200998> (дата обращения: 30.07.2023).

⁷ Утверждены документы для электронного взаимодействия бизнеса, госорганов и операторов ЭДО // Федеральная налоговая служба. 17.06.2021. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/11046072/?ysclid=lt9t75x0wn880767197 (дата обращения: 30.07.2023).

4) искусственный интеллект (работа с новыми видами данных, автоматизация ряда процессов)⁸.

Надо полагать, что глава ФНС перечислил технологии, которые, по его мнению, играют ключевую роль в контексте цифровизации налогообложения. Признавая безусловную ценность каждой из них в вопросе влияния на совершенствование правового регулирования налоговых обязанностей, отметим, что если придерживаться концепции трех этапов цифровой эпохи (автоматизация, цифровизация, роботизация), выработанной в рамках теории государственного управления и в работах по теории права, то технологии 1–3 относятся ко второму этапу, а технология 4 – к третьему.

Таким образом, цифровая эпоха развития института налоговой обязанности ранее не была предметом самостоятельных научных исследований. Данное обстоятельство актуализирует ее рассмотрение с точки зрения деления на три этапа – автоматизация, цифровизация и роботизация. Прежде чем приступить к их характеристике, выделим ряд особенностей данной периодизации:

– относительная непродолжительность цифровой эпохи развития правового регулирования института налоговой обязанности и налогообложения в целом (для нашего государства она насчитывает не более 25–30 лет);

– условность следования периодов друг за другом, связанная с их незавершенностью. Так, в условиях преимущественного перехода к роботизации реализуются проекты по автоматизации, например, внедрение механизма единого налогового платежа;

– «обращенность в будущее», предполагающая актуальность реализации мероприятий этапов цифровой эпохи правового регулирования налоговых обязанностей. Например, развитие правового регулирования внедрения технологии искусственного интеллекта в налоговое администрирование.

Характеристика этапов цифрового развития налоговых обязанностей

Первый этап – автоматизация (информатизация) налоговых обязанностей. Под ней мы понимаем внедрение в процесс исполнения налоговых обязанностей современных цифровых технологий, автоматизирующих процессы взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками путем замены отдельных действий технологичными решениями. Автоматизация предполагает использование ряда технологий, которые будут рассмотрены нами далее.

Электронные (онлайн) сервисы. На сегодняшний день на сайте ФНС России представлено более 50 онлайн-сервисов. С.А. Ядрихинский, подчеркивая значимость использования таких сервисов, указывает, что они

⁸ Пленарная сессия II Московского финансового форума (Москва, 8 сентября 2017 г.) // Московский финансовый форум. URL: https://vk.com/video/playlist/-169401082_2?z=video-169401082_456239113%2Fclub169401082%2Fpl_-169401082_2 (дата обращения: 03.12.2023).

представляют собой инструментальную основу построения партнерской модели отношений государства и налогоплательщиков (Ядрихинский 2021). Некоторые сервисы обладают исключительно информационным функционалом: «Узнай ИНН»; «Создай свой бизнес»; «Адрес и платежные реквизиты вашей инспекции»; «Справочная информация о ставках и льготах по имущественным налогам»; «Письма ФНС России, направленные в адрес территориальных налоговых органов»; «Часто задаваемые вопросы»; «Онлайн-запись на прием в налоговый орган»; «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента» и т.д. Другие сервисы позволяют получать информацию, относящуюся к конкретному налогоплательщику и его обязанностям: «Обратиться в ФНС России», «Узнать о жалобе», «Подача заявления физического лица о постановке на учет» и пр.

Основным онлайн-сервисом в силу универсальности его функционала является личный кабинет налогоплательщика. Как отмечает Р.Г. Домов, различные авторы рассматривают его и как информационный ресурс, и как правовой механизм, и как систему обеспечения ЭДО в налоговой сфере, и как одно из направлений информатизации и даже цифровизации налоговых правоотношений (Домов 2020). По справедливому замечанию В.Ю. Абрамова и Ю.В. Абрамова, в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ), личный кабинет может быть использован для реализации налогоплательщиками и налоговыми органами своих прав и обязанностей (Абрамов, Абрамов 2023), то есть совершаемые в нем действия имеют правовое значение и соответствующие последствия.

Коллектив авторов Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ характеризует личные кабинеты налогоплательщиков как цифровые способы взаимодействия с налоговым органом, которые появляются в результате выбранных Россией направлений развития налогового администрирования, соответствующих общемировым тенденциям (Кучеров, Сеницын 2022).

Личные кабинеты обеспечивают влекущее юридические последствия информационное взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков в онлайн-формате, в результате чего осуществляется исполнение обязанностей налогоплательщиков при отсутствии необходимости его дублирования посредством бумажного документооборота.

Сервис предусмотрен ст. 11.2 НК РФ, введен в эксплуатацию ФНС в полном объеме, актуальном на сегодняшний день, для физических лиц, индивидуальных предпринимателей и организаций⁹. Соответственно, в зави-

⁹Приказ ФНС России от 10 марта 2016 г. № ММВ-7-6/125@ «О вводе в промышленную эксплуатацию модернизированного программного обеспечения интерактивных сервисов “Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц”, “Личный кабинет налогоплательщика индивидуального предпринимателя”, “Личный кабинет налогоплательщика юридического лица”» // КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_195330/?ysclid=lt9zvnvqape363133167; Приказ ФНС России от 21 марта 2017 г. № ММВ-7-6/230@ «О вводе в промышленную эксплуатацию мобильных приложений для интерактивного сервиса “Личный

симости от субъекта налоговых отношений различается, какие налоговые обязанности трансформируются.

С точки зрения уплаты налогов, сервис «Личный кабинет налогоплательщика – физического лица» выполняет, прежде всего, информационную функцию, поскольку позволяет получить сведения о суммах начисленных и уплаченных налогов; наличии или отсутствии налоговой задолженности, ее размере; объектах движимого и недвижимого имущества, подлежащих налогообложению; помогает контролировать состояние расчетов в рамках исполнения обязанности по уплате налогов. Сервис «Личный кабинет налогоплательщика – юридического лица» также позволяет осуществлять расчеты с бюджетом, автоматизируя налоговые обязанности юридических лиц. Сервис обеспечивает возможность заполнить налоговую декларацию и представить ее в налоговый орган, а также осуществить постановку на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщика.

Принципиально важной новеллой сервиса «Личный кабинет налогоплательщика – физического лица» является введение в действие норм о едином налоговом платеже, осуществлять который, отслеживать его динамику и состояние возможно при использовании личного кабинета. Также налогоплательщик может уплачивать налоги и получать уведомления об исчисленных суммах налогов. Таким образом, сервис становится средством осуществления контроля налогоплательщиком за состоянием своего единого налогового счета, то есть за тем, каким образом исполняется обязанность по уплате налога.

Внедрение механизма единого налогового платежа является новым этапом цифрового развития обязанности по уплате налога, меняет структуру и порядок исполнения самой обязанности. На наш взгляд, реализация норм о едином налоговом платеже как новом налогово-правовом феномене сопряжена с рядом сложностей практического характера, а также вызывает некоторые вопросы у теоретиков налогового права, в связи с чем такой механизм исполнения налоговой обязанности заслуживает отдельного исследования за рамками настоящей статьи.

Электронная система документооборота. ЭДО может применяться не только в моделях B2G (business-to-government/бизнес – госорганы), но и B2B (business-to-business/бизнес – бизнес), B2C (business-to-consumer/бизнес – потребители) и G2C (government-to-citizen/государство – граждане)¹⁰. Здесь необходимо отметить следующее.

кабинет налогоплательщика индивидуального предпринимателя” для оперативных систем iOS и Android» // КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_214392/?ysclid=lt9zq0igw777940708; Приказ ФНС России от 22 августа 2017 г. № ММВ-7-17/617@ «Об утверждении порядка ведения личного кабинета налогоплательщика» // КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_285308/?ysclid=lt9zrfgy5v838846440 (дата обращения: 30.07.2023).

¹⁰ Зарипов В. Электронный документооборот позволит собирать налоги незаметно // Pepeliaev Group. 11.01.2021. URL: <https://www.pgplaw.ru/analytics-and-brochures/articles-comments-interviews/elektronnyy-dokumentoorot-pozvolit-sobirat-nalogi-nezametno/> (дата обращения: 30.07.2023).

Во-первых, для обеспечения процессов обработки документов в электронном виде, участниками которых являются хозяйствующие субъекты (продавцы и покупатели), а также операторы ЭДО, утверждена Концепция электронного документооборота в хозяйственной деятельности, а также план мероприятий для ее реализации, которые разрабатывались совместно с ФНС России Правительственной комиссией по цифровому развитию, использованием информационных технологий для улучшения качества жизни и условий ведения предпринимательской деятельности.

Во-вторых, являясь одним из направлений использования цифровых технологий с точки зрения трансформации налоговых обязанностей, система ЭДО призвана обеспечить процесс представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности по телекоммуникационным каналам связи. Такой документооборот осуществляется на основании внедрения изначально прошедшего опытную эксплуатацию программного обеспечения «Система юридически значимого электронного документооборота при представлении налоговых деклараций (расчетов), бухгалтерской отчетности и других документов в электронном виде»¹¹.

Ценность ЭДО состоит в возможности представления налоговой и бухгалтерской (финансовой) отчетности в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через операторов с применением усиленной квалифицированной электронной цифровой подписи. Операторы ЭДО должны отвечать установленным требованиям и иметь определенную технологическую готовность для обеспечения процесса представления отчетности.

Следовательно, у налогоплательщика появляется новая обязанность – привлечение посредника и выбор оптимального сервиса ЭДО. Через оператора ЭДО можно передать не только налоговые декларации, но и сведения об уплате страховых взносов, а также счета-фактуры и бухгалтерские отчеты. Это обуславливает необходимость широкого рассмотрения понятия налоговой обязанности, а также дискуссию о «налоговых целях» бухгалтерского учета. Полный переход на ЭДО должен привести, по оценкам экспертов (Брызгалин, Федорова, Королева 2021), к исчислению всех налогов не налогоплательщиками, а налоговыми органами, то есть к постепенному отказу от установления на законодательном уровне обязанности по представлению налоговой отчетности.

¹¹ Приказ ФНС России от 12 ноября 2012 г. № ММВ-7-6/839@ «О проведении опытной эксплуатации программного обеспечения «Система юридически значимого электронного документооборота при представлении налоговых деклараций (расчетов), бухгалтерской отчетности и других документов в электронном виде» // КонсультантПлюс. URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=EXP&n=544873#VZ1Gs5UEdZvRWLnJ1>; Приказ ФНС России от 30 мая 2014 г. № ММВ-7-6/307@ «О вводе в промышленную эксплуатацию программного обеспечения «Система юридически значимого электронного документооборота при представлении налоговых деклараций (расчетов), бухгалтерской отчетности и других документов в электронном виде» // КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_152353/ (дата обращения: 30.07.2023).

Иные IT-проекты – онлайн-кассы, маркировка товаров, система прослеживаемости товаров и т.п. Сюда можно отнести различные электронные услуги, разработанные и внедренные ФНС с целью обеспечения электронного взаимодействия с налогоплательщиками, например, осуществление государственной регистрации юридических и физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей. Наиболее ярким примером является исполнение налоговых обязанностей посредством использования мобильного приложения «Мой налог», а также онлайн-касс организациями-налогоплательщиками для передачи сведений о совершенных ими реализационных операциях. Отметим, что онлайн-проекты ФНС фактически затрагивают такие основные налоговые обязанности, как уплата налога, осуществление постановки на налоговый учет, сдача налоговой и бухгалтерской отчетности и пр.

Второй этап – цифровизация налоговых обязанностей. Он включает внедрение блокчейн и иных цифровых технологий. Блокчейн предполагает качественную трансформацию осуществления полномочий по налоговому администрированию, что, в свою очередь, задействует новых участников налоговых правоотношений, которые должны будут реализовывать отношения по цифровому посредничеству в виде обеспечения уплаты налогов, а также передачи сведений от налогоплательщика налоговым органам. Помимо этого, внедрение блокчейн, облачных решений и прочих умных технологий существенным образом меняет традиционные представления о самом налоге, понятие которого лежит в основе толкования большинства налогово-правовых категорий, в первую очередь налоговой обязанности. Это может привести к появлению так называемых умных налогов, уплата которых будет осуществляться в транзакционном порядке, то есть автоматически в момент совершения операции, облагаемой таким налогом.

В качестве своеобразного прообраза умных налогов можно рассматривать налог на профессиональный доход через мобильное приложение «Мой налог», обеспечивающее взаимодействие налогоплательщиков, налоговых органов и цифровых платформ-операторов электронных площадок. На сегодняшний день уплата такого налога не является в полной мере автоматизированной. Именно внедрение блокчейн-технологии при одновременном развитии правового регулирования статуса участников соответствующих налоговых отношений (в частности, цифровых платформ и банков) позволит реализовать идею умного налога на практике (Лютова 2020).

Третий этап – роботизация и применение технологии искусственного интеллекта. На сегодняшний день эти процессы находятся на начальной стадии своего развития – в налоговое администрирование постепенно внедряется так называемый слабый искусственный интеллект. При этом рассмотрение вопросов трансформации налогообложения осложняется отсутствием в правовой науке единого подхода к толкованию понятия «искусственный интеллект». На наш взгляд, при анализе перспектив роботизации исполнения налоговых обязанностей целесообразно основываться на трактовке искусственного интеллекта как некой самоорганизующейся

компьютерно-аппаратно-программной виртуальной или киберфизической системы (юнита) (Морхат 2018).

Необходимо учитывать, что налоговые последствия от внедрения технологии искусственного интеллекта будут вторичными по отношению к трансформации трудовых правоотношений в результате полной или частичной замены роботами отдельных профессий или видов деятельности. Соответственно, роботизация затронет содержание и структуру всех налоговых обязанностей, так или иначе связанных с вознаграждением за трудовую деятельность либо за осуществление работ и оказание услуг. В этой связи представляется целесообразным рассматривать налоговую обязанность в широком смысле как совокупность обязанностей по уплате не только налогов, но и иных обязательных платежей, в частности, страховых взносов, исчисление и уплата которых также регулируется налоговым законодательством.

В случае активизации процессов роботизации вероятная трансформация содержания и видов налоговых обязанностей видится следующим образом:

- введение нового платежа в систему подоходного налогообложения – налог на искусственный интеллект;
- дальнейшее развитие правового регулирования налоговых льгот для организаций в целях стимулирования производства и приобретения отечественных ИТ-технологий, связанных с применением оборудования на основе искусственного интеллекта;
- изменение правового регулирования исчисления страховых взносов вследствие замены роботами отдельных профессий и категорий работников.

Если говорить о налоге на искусственный интеллект, то, на наш взгляд, принципиально важна экономическая обоснованность его введения. Увеличение налогового бремени налогоплательщиков за счет новых налогов представляет собой весьма сложную проблему, требующую взвешенных подходов, основанных на экономических данных о трансформации системы налогообложения доходов и прибыли в результате внедрения технологии искусственного интеллекта.

Возможная активизация использования данной технологии способна повлечь за собой замену роботами отдельных категорий работников и профессий, что, в свою очередь, приведет к возникновению ситуации выпадающих доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, получаемых в настоящее время от уплаты налогов с доходов таких работников. При этом налог на искусственный интеллект в случае его введения должен иметь собственный объект налогообложения, отличный от объектов иных налогов. Сложность обоснования самостоятельного объекта обложения в отношении доходов, получаемых с использованием искусственного интеллекта, заключается, прежде всего, в отсутствии однозначного понимания самого феномена, что переводит введение соответствующего налога в разряд преждевременных вопросов.

Что касается страховых взносов в условиях роботизации, то обложение такими обязательными платежами доходов, получаемых при использовании технологии искусственного интеллекта, требует разработки новых

подходов к установлению размера взносов. Это может быть осуществлено путем использования двух групп правил расчета: с одной стороны, для сервисных роботов, предназначенных для обслуживания объектов инфраструктуры и применяемых в сфере связи и коммуникаций, с другой – для промышленных роботов, выполняющих задачи по автоматизации. Такой подход обусловлен тем, что промышленные роботы с трудом идентифицируются с точки зрения профессии, поскольку могут замещать нескольких работников с разными трудовыми функциями, а сервисные роботы выполняют отдельные типовые функции, результаты их работы просчитываются с большей степенью вероятности, для них возможно осуществление «привязки» к конкретной профессии или выполняемой трудовой функции.

Заключение

Объективная сложность и многогранность цифровизации дает возможность рассматривать ее в качестве процесса поступательного развития и внедрения цифровых технологий, условно называемого цифровой эпохой, или эрой цифрового развития. Ее этапами выступают автоматизация, цифровизация и роботизация, выделение которых напрямую связано с технологическими решениями, существенным образом меняющими ландшафт правового регулирования общественных отношений.

Цифровая трансформация налоговой обязанности, являющейся основной обязанностью налогоплательщика, также проходит в своем развитии ряд стадий, что позволяет говорить о наступлении цифровой эпохи развития содержания налоговых обязанностей. Это выражается в развитии правового регулирования различных элементов налоговых обязанностей, а также в изменении их содержания.

Анализ процесса развития института налоговой обязанности в цифровую эпоху показывает, что в результате цифровой трансформации сферы налогообложения формируется трехмерная модель периодизации развития правового регулирования налоговых обязанностей, предполагающая установление соотношения между периодом цифровой эпохи, используемым в этот период набором цифровых технологий и видом налоговых обязанностей.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Абрамов В.Ю., Абрамов Ю.В. 2023. Правовое регулирование новых видов предпринимательской деятельности. Москва : Юстицинформ. 320 с.

Анисина К.Т. 2019. Цифровая экономика как инструмент стимулирования в системе налоговых доходов // Финансовое право. № 12. С. 29-33.

Брызгалин А.В., Федорова О.С., Королева М.В. 2021. Налоги России. Итоги 2020. Топ-10/2020. Самые значимые события 2020 года в сфере налогообложения и налоговой политики // Налоги и финансовое право. № 1. С. 12-116.

Галиев М.С. 2018. Право на защиту как общеправовой принцип права в эпоху цифровой трансформации // Право и государство: теория и практика. № 8. С. 60-62.

Грачева Е.Ю. (ред.) 2020. Актуальные проблемы финансового права в условиях цифровизации экономики. Москва : Проспект. 256 с.

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

Евневич М.А., Иванова Д.Б. 2023. Исследование реформ налогового управления в российской практике // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. № 3. С. 7-20.

Коваленко Н.С., Леонов Е.М. 2021. Налоговый мониторинг как инструмент налоговой цифровизации // *Закон*. № 4. С. 50-59.

Ковлер А.И. 2022. Антропология прав человека в цифровую эпоху (опыт сравнительного анализа) // *Журнал российского права*. Т. 26, № 12. С. 5-29. DOI 10.12737/jrl.2022.125

Кравец И.А. 2023. Модели конституционных изменений и конституционная реформа в цифровую эпоху: правовые, методологические и практические аспекты // *Государственная власть и местное самоуправление*. № 6. С. 3-8.

Кузякин Ю.П., Кузякин С.В. 2023. Правовое регулирование цифровых технологий в государственном управлении // *Административное право и процесс*. № 3. С. 55-58.

Кучеров И.И., Сеницын С.А. (ред.) 2022. *Цифровая экономика: актуальные направления правового регулирования*. Москва : Норма : ИЗИСП. 376 с.

Лютюва О.И. 2020. Операторы электронных площадок как участники налоговых отношений цифровой эпохи (на примере налога на профессиональный доход) // *Правоприменение*. Т. 4, № 4. С. 56-67. DOI 10.24147/2542-1514.2020.4(4).56-67

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

Лютюва О.И. 2022б. Обязанность постановки на учет в налоговых органах в условиях цифровизации // *Актуальные проблемы российского права*. Т. 17, № 9. С. 42-48. DOI 10.17803/1994-1471.2022.142.9.042-048

Морхат П.М. 2018. *Правосубъектность искусственного интеллекта в сфере права интеллектуальной собственности: гражданско-правовые проблемы* : дис. ... д-ра юрид. наук. Москва. 420 с.

Мошкова Д.М. 2021. Трансформация налоговых правоотношений в условиях цифровизации экономики России // *Право и цифровая экономика*. № 4. С. 56-62.

Пашенцев Д.А., Залоило М.В. (ред.) 2019. *Трансформация правовой реальности в цифровую эпоху*. Москва : Инфра-М. 213 с.

Покачалова Е.В., Беликов Е.Г. (ред.) 2022. *Правосубъектность участников финансовых правоотношений и ее трансформация в условиях развития цифровой экономики*. Москва : Русайнс. 236 с.

Серова О.А. 2019. Проблемы развития методологии гражданско-правовых исследований в цифровую эпоху // *Методологические проблемы цивилистических исследований*. № 1. С. 351-362. DOI 10.33397/2619-0559-2019-1-1-351-362

Силкин В.В. 2021. Транспарентность исполнительной власти в цифровую эпоху // *Российский юридический журнал*. № 4. С. 20-31.

Смирнова Е.Е. 2017. *Налоговый контроль в цифровой экономике* // *Финансы*. № 11. С. 32-34.

Трунцевский Ю.В., Курмаев И.Т. 2015. Совершенствование налоговой системы России с использованием информационных технологий // *Налоги*. № 3. С. 35-38.

Хабриева Т.Я. 2018. *Право перед вызовами цифровой реальности* // *Журнал российского права*. № 9. С. 5-16. DOI 10.12737/art_2018_9_1

Цинделиани И.А. (ред.) 2023. Институты бюджетного и налогового права в условиях развития цифровой экономики. Москва : Проспект. 472 с.

Южаков В.Н., Талапина Э.В., Ефремов А.А. 2018. Правовые ограничения для использования прорывных цифровых технологий в государственном управлении // Вестник Российского университета дружбы народов. Серия: Государственное и муниципальное управление. Т. 5, № 3. С. 235-247. DOI 10.22363/2312-8313-2018-5-3-235-247

Ядрихинский С.А. 2021. Цифровые технологии в налоговой сфере как инструмент конвергенции публичных и частных интересов // Трансформация моделей правового регулирования объектов инновационной инфраструктуры в современном праве: российский и зарубежный опыт / под ред. В.В. Блажеева, М.А. Егоровой. Москва : Проспект. С. 426-437.

References

Abramov V.Yu., Abramov Yu.V. *Legal Regulation of New Types of Entrepreneurial Activity*, Moscow, Justicinform, 2023, 320 p. (In Russ.).

Anisina K.T. Digital Economy as a Stimulation Tool in the Tax Income System, *Finansovoe pravo* [Financial Law], 2019, no. 12, pp. 29-33. (In Russ.).

Bryzgalin A.V., Fedorova O.S., Koroleva M.V. Taxes in Russia. Results 2020. Top 10/2020. The Most Significant Events of 2020 in the Field of Taxation and Tax Policy, *Nalogi i finansovoe pravo* [Taxes and Financial Law], 2021, no. 1, pp. 12-116. (In Russ.).

Domov R.G. Digitalization of the Interaction of Tax Authorities and Taxpayers: Problematic Comment to Article 11.2 of the Tax Code of the Russian Federation, *Nalogi* [Taxes], 2020, no. 1, pp. 10-14. (In Russ.).

Evnovich M.A., Ivanova D.B. Research on Tax Administration Reforms in the Russian Practice, *Buhgalterskij uchet v byudzhethnyh i nekommercheskih organizacijah* [Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations], 2023, no. 3, pp. 7-20. (In Russ.).

Galiev M.S. The Right to Protection as a General Legal Principle of Law in the Era of Digital Transformation, *Pravo i gosudarstvo: teoriya i praktika* [Law and State: The Theory and Practice], 2018, no. 8, pp. 60-62. (In Russ.).

Gracheva E.Yu. (ed.) *Current Problems of Financial Law in the Conditions of Digitalization of the Economy*, Moscow, Prospekt, 2020, 256 p. (In Russ.).

Khabrieva T.Ya. Law Facing the Challenges of Digital Reality, *Zhurnal rossijskogo prava* [Journal of Russian Law], 2018, no. 9, pp. 5-16. (In Russ.). DOI 10.12737/art_2018_9_1

Kovalenko N.S., Leonov E.M. Tax Monitoring as a Way of Tax Digitalization, *Zakon* [Law], 2021, no. 4, pp. 50-59. (In Russ.).

Kovler A.I. Anthropology of Human Rights in the Digital Age (the Essay of the Comparative Legal Method), *Zhurnal rossijskogo prava* [Journal of Russian Law], 2022, vol. 26, no. 12, pp. 5-29. (In Russ.). DOI 10.12737/jrl.2022.125

Kravets I.A. Models of Constitutional Changes and Constitutional Reform in the Digital Age: Legal, Methodological and Practical Aspects, *Gosudarstvennaya vlast' i mestnoe samoupravlenie* [State Power and Local Self-government], 2023, no. 6, pp. 3-8. (In Russ.).

Kucherov I.I., Sinitsyn S.A. (eds.) *Digital Economy: Current Directions of Legal Regulation*, Moscow, Norma & IZiSP, 2022, 376 p. (In Russ.).

Kuzyakin Yu.P., Kuzyakin S.V. Legal Regulation of Digital Technologies in Public Administration, *Administrativnoe pravo i process* [Administrative Law and Process], 2023, no. 3, pp. 55-58. (In Russ.).

Ljutova O.I. Electronic Platform Operators as Participants of Tax Relations in the Digital Era (the Case of Professional Income Tax), *Pravoprimenenie* [Law Enforcement], 2020, vol. 4, no. 4, pp. 56-67. (In Russ.). DOI 10.24147/2542-1514.2020.4(4).56-67

Lyutova O.I. On the Question of Development of the Institute of “Tax Obligation” in the Conditions of the Digitalization of the Economy, *Pravoprimerenie* [Law Enforcement], 2022, vol. 6, no. 3, pp. 109-119. (In Russ.). DOI 10.52468/2542-1514.2022.6(3).109-119

Lyutova O.I. The Obligation to Register with Tax Authorities in the Conditions of Digitalization, *Aktual'nye problemy rossijskogo prava* [Actual Problems of Russian Law], 2022, vol. 17, no. 9, pp. 42-48. (In Russ.). DOI 10.17803/1994-1471.2022.142.9.042-048

Morkhat P.M. *Legal Personality of Artificial Intelligence in the Field of Intellectual Property Law: Civil Law Problems*: D.Sc. thesis, Moscow, 2018, 420 p. (In Russ.).

Moshkova D.M. Transformation of Tax Legal Relations in the Conditions of Digitalization of the Russian Economy, *Pravo i cifrovaya ekonomika* [Law and Digital Economy], 2021, no. 4, pp. 56-62. (In Russ.).

Pashentsev D.A., Zaloilo M.V. (eds.) *Transformation of Legal Reality in the Digital Age*, Moscow, Infra-M, 2019, 213 p. (In Russ.).

Pokachalova E.V., Belikov E.G. (eds.) *Legal Personality of Participants in Financial Legal Relations and Its Transformation in the Conditions of Digital Economy Development*, Moscow, Rusains, 2022, 236 p. (In Russ.).

Serova O.A. Problems of Development of the Methodology of Civil Law Research in the Digital Age, *Metodologicheskie problemy tsivilisticheskikh issledovaniy* [Methodological Problems of the Civil Law Researches], 2019, no. 1, pp. 351-362. (In Russ.). DOI 10.33397/2619-0559-2019-1-1-351-362

Silkin V.V. Transparency of Executive Power in Digital Epoch, *Rossiiskij yuridicheskij zhurnal* [Russian Juridical Journal], 2021, no. 4, pp. 20-31. (In Russ.).

Smirnova E.E. Tax Control in the Digital Economy, *Finansy* [Finance], 2017, no. 11, pp. 32-34. (In Russ.).

Truntsevskiy Yu.V., Kurmaev I.T. Improvement of the Tax System of Russia with the Aid of Information Technology, *Nalogi* [Taxes], 2015, no. 3, pp. 35-38. (In Russ.).

Tsindeliani I.A. (ed.) *Institutions of Budget and Tax Law in the Conditions of Development of the Digital Economy*, Moscow, Prospect, 2023, 472 p. (In Russ.).

Yadrikhinskiy S.A. Digital Technologies in the Tax Sphere as a Tool for Convergence of Public and Private Interests, *Blazheev V.V., Egorova M.A. (eds.) Transformation of Models of Legal Regulation of Innovative Infrastructure Objects in Modern Law: Russian and Foreign Experience*, Moscow, Prospekt, 2021, pp. 426-437. (In Russ.).

Yuzhakov V.N., Talapina E.V., Efremov A.A. Legal Limitations for the Use of Breakthrough Digital Technologies in Public Administration, *Vestnik Rossijskogo universiteta družby narodov. Seriya: Gosudarstvennoe i municipal'noe upravlenie* [RUDN Journal of Public Administration], 2018, vol. 5, no. 3, pp. 235-247. (In Russ.). DOI 10.22363/2312-8313-2018-5-3-235-247

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Ольга Игоревна Лютова

кандидат юридических наук, ведущий научный сотрудник Института государственного и муниципального управления Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики», г. Москва, Россия;
ORCID: 0000-0002-6603-8859;
ResearcherID: AAD-7366-2019;
Scopus AuthorID: 57223397628;
SPIN-код: 5690-1270;
E-mail: olyutova@hse.ru

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Olga I. Lyutova

Candidate of Law, Leading Researcher, Institute of Public Administration and Governance, National Research University Higher School of Economics (HSE University), Moscow, Russia;
ORCID: 0000-0002-6603-8859;
ResearcherID: AAD-7366-2019;
Scopus AuthorID: 57223397628;
SPIN-code: 5690-1270;
E-mail: olyutova@hse.ru