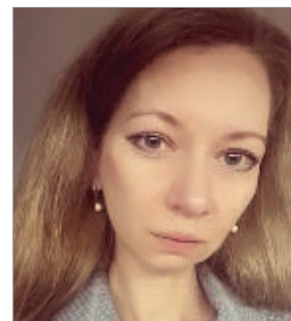


## Цифровая трансформация обязанности по уплате налога: этапы развития правового регулирования

**Аннотация.** Цифровая трансформация обязанности исчисления и уплаты налога представляет собой стадийный процесс, и каждому из периодов развития правового регулирования об уплате налогов соответствуют свои особенности и тенденции. В ходе исследования выделено три этапа разработки новых положений налогового законодательства об уплате налогов, связанных с цифровизацией экономики: автоматизация (информатизация), собственно цифровизация и роботизация, предполагающая внедрение технологии искусственного интеллекта. Автор указывает на особенности внедрения цифровых сервисов ФНС России в процесс исчисления и уплаты налога, а также подчеркивает усиление тенденции налогового (фискального) унитаризма в связи с внедрением механизма единого налогового платежа. В контексте взаимосвязи блокчейна и преобразования ФНС России в цифровую платформу приводится анализ развития концепции «умного» налогообложения. Для характеристики этапа роботизации исполнения обязанности по уплате налога приводятся примеры использования искусственного интеллекта в сфере налогообложения, а также обращается внимание на ценность внедрения принципа человекоцентричности использования искусственного интеллекта в налоговых отношениях.

**Ключевые слова:** обязанность по уплате налога, цифровая трансформация, единый налоговый платеж (ЕНП), технология блокчейн, «умные» налоги, искусственный интеллект, принцип человекоцентричности.



**Ольга Игоревна  
ЛЮТОВА,**

доцент Департамента  
политики и управления  
Национального  
исследовательского  
университета  
«Высшая школа  
экономики»,  
кандидат юридических наук  
[olyutova@hse.ru](mailto:olyutova@hse.ru)  
101000, Россия, г. Москва,  
ул. Мясницкая, д. 11

DOI: 10.17803/2311-5998.2024.119.7.155-162

**Ol'ga I. LYUTOVA,**

Associate Professor of Department of Politics and Management, National Research  
University Higher School of Economics,  
Cand. Sci. (Law)  
[olyutova@hse.ru](mailto:olyutova@hse.ru)

11, ul. 101000, Russia, Moscow, st. Myasnitskaya, 11

### **Digital transformation of tax payment obligations: stages of legal regulation development**

**Abstract.** The digital transformation of the obligation to calculate and pay taxes is a step-by-step process, and each of the periods of development of legal regulation on the payment of taxes corresponds to its own characteristics and trends. In the course of the study, three stages of the development of new provisions of tax legislation on the payment of taxes related to the

© Лютова О. И., 2024

*digitalization of the economy were identified: automation (informatization), digitalization itself and robotization, involving the introduction of artificial intelligence technology. The author points out the peculiarities of the introduction of digital services of the Federal Tax Service of Russia in the process of calculating and paying taxes, and also emphasizes the strengthening of the trend of tax (fiscal) unitarianism in connection with the introduction of a single tax payment mechanism. In the context of the relationship between the blockchain and the transformation of the Federal Tax Service of Russia into a digital platform, an analysis of the development of the concept of “smart” taxation is provided. To characterize the stage of robotization of the fulfillment of the duty to pay tax, examples of the use of artificial intelligence in the field of taxation are given, and attention is also drawn to the value of introducing the principle of human-centered use of artificial intelligence in tax relations.*

**Keywords:** *the obligation to pay tax, digital transformation, unified tax payment (UAP), blockchain technology, smart taxes, artificial intelligence, the principle of human centrality.*

Обязанность по уплате налога традиционно признается основной обязанностью налогоплательщика, и вопросы развития ее правового регулирования постоянно вызывают повышенный исследовательский интерес, и прежде всего по причине того, что надлежащее исполнение такой обязанности является одним из важнейших факторов социально-экономического развития российского общества и государства. В условиях цифровизации трансформация налогового законодательства об исчислении и уплате налога<sup>1</sup> приобретает особую значимость в связи с осуществлением глобального перехода от преимущественно императивного регулирования налоговых отношений к повсеместному использованию стимулирующего потенциала налогообложения, признаваемого приоритетной мерой государственной налоговой политики в период активного внедрения новых технологий<sup>2</sup>.

При этом важно отметить, что цифровая трансформация налогово-правовых норм об уплате налогов, а также развитие практики их применения представляют собой масштабный процесс, включающий в себя ряд стадий (этапов)<sup>3</sup>, что, в свою очередь, обуславливает актуальность исследования основных проблем

<sup>1</sup> В рамках настоящего исследования обязанность по уплате налога рассматривается в качестве правовой категории, включающей в себя совокупность действий участников налоговых правоотношений по исчислению (расчету) налога, а также действий, связанных с его перечислением в бюджетную систему Российской Федерации.

<sup>2</sup> См., например: Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2024 год и плановый период 2025 и 2026 годов // URL: [https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2023/09/main/onbnittp\\_\\_2024-2026.pdf](https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2023/09/main/onbnittp__2024-2026.pdf) (дата обращения: 27.04.2024) ; Послание Президента Российской Федерации Владимира Путина Федеральному Собранию от 29.02.2024 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>3</sup> Лютова О. И. Налоговые обязанности в цифровую эпоху: периодизация правового регулирования // Антиномии. 2024. Т. 24. № 1. С. 73—88.

и перспектив правового регулирования обязанности по уплате налога применительно к отдельным периодам цифрового развития государства и общества.

В качестве основы такой периодизации будет использован выработанный в теории государственного и муниципального управления и ставший общепринятым подход<sup>4</sup>, в соответствии с которым цифровое развитие предполагает поэтапный переход от информатизации управленческих процессов за счет признания информации в качестве самостоятельной ценности к их цифровизации, связанной с использованием различных цифровых технологий, например технологии распределенного реестра (блокчейн), облачных технологий, интернета вещей и др.<sup>5</sup>

Как представляется, на развитие налогообложения, помимо указанных выше новых технологий, также оказывает существенное влияние процесс развития робототехники и внедрения технологии искусственного интеллекта. Их внедрение существенным образом меняет ландшафт налогово-правового регулирования исчисления и уплаты как прямых, так и косвенных налогов, а также страховых взносов<sup>6</sup>, преобразуя налогооблагаемые предпринимательские и трудовые отношения.

Таким образом, для целей исследования основных особенностей правового регулирования обязанности по уплате налога в условиях цифровизации можно выделить три этапа: автоматизация (информатизация) уплаты налога; цифровизация механизма исполнения обязанности по уплате налога; внедрение искусственного интеллекта в механизм исполнения обязанности по уплате налога, а также влияние на нее процесса роботизации, имеющего место в разных сферах общественной жизни и деятельности.

Так, анализируя процесс информатизации исполнения обязанности по уплате налога, А. В. Изотов справедливо отмечает, что в последние годы наблюдается ситуация «развития моделей автоматизированного исчисления налога»<sup>7</sup>, выражающаяся в следующем:

- появление возможности расчета и уплаты налога через личный кабинет налогоплательщика;
- использование для исчисления и уплаты налога на профессиональный доход мобильного приложения «Мой налог»;
- внедрение и совершенствование АИС «Налог-3» в процесс реализации обязанности по исчислению и уплате имущественных налогов, позволяющей налоговым органам получить доступ в режиме реального времени к данным бухгалтерского и налогового учета;

<sup>4</sup> Южаков В. Н., Талапина Э. В., Ефремов А. А. Правовые ограничения для использования прорывных цифровых технологий в государственном управлении // Вестник Российского университета дружбы народов. Серия : Государственное и муниципальное управление. 2018. Т. 5. № 3. С. 237.

<sup>5</sup> См., например: Кирьянов А. Ю. Проблемы реализации общественного контроля в условиях цифровой экономики // Право и цифровая экономика. 2021. № 4. С. 39—40.

<sup>6</sup> См., например: Лютова О. И. Страховые взносы и искусственный интеллект: контуры будущего регулирования // Сибирский юридический вестник. 2023. № 4 (103). С. 23—28.

<sup>7</sup> Изотов А. В. Цифровизация налоговых правоотношений: теоретико-правовой аспект // Финансовое право. 2021. № 1. С. 28—31.



— применение онлайн-калькулятора для расчета налога налогоплательщиками, применяющими упрощенную систему налогообложения, и т.д.

Новые технологические решения и функционирующие на их основе онлайн-сервисы ФНС России, обеспечивающие исполнение обязанности по исчислению и уплате налога, прямо или опосредованно оказывают преобразующее воздействие на соответствующую налоговую обязанность. На наш взгляд, оно заключается в следующем.

Во-первых, появляется возможность полной или частичной автоматизации уплаты налога, реализуемой в рамках бесконтактного взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, т.е. происходит дифференциация моделей правового регулирования соответствующей налоговой обязанности. С одной стороны, полностью автоматической является уплата налога при использовании сервиса «Личный кабинет налогоплательщика», а также через портал государственных услуг. При этом, с другой стороны, мобильное приложение «Мой налог», по сути, выполняет только исключительно технические функции в механизме исчисления и уплаты налогов, поскольку за налогоплательщиком сохраняется обязанность формирования первичных сведений, являющихся основой для исчисления налога на профессиональный доход.

Во-вторых, использование информационных технологий обеспечивает совершенствование процесса определения размера налоговой обязанности в случаях, когда исчисление налога возложено на налоговые органы. Например, при использовании налоговыми органами информации из автоматизированных баз данных (например, МВД России или органов ЗАГС) для ФНС России отсутствует необходимость взаимодействовать с иными субъектами для получения необходимых сведений. Помимо этого, существование различных информационных баз само по себе является достаточной гарантией достоверности и актуальности содержащейся в них информации.

Наконец, в-третьих, новые технологии и создаваемые на их основе цифровые сервисы ФНС России становятся неотъемлемым признаком (характеристикой) уплаты налога. Несмотря на то, что их применение в отдельных случаях является для налогоплательщика обязательным либо предполагает альтернативность выбора исполнения обязанности по исчислению и уплате налога традиционным способом, не предполагающим использование различных цифровых решений.

Отдельного внимания заслуживает такой пример автоматизации уплаты налога, как внедрение единого налогового платежа (ЕНП), появившегося в налоговом законодательстве еще в 2018 г.<sup>8</sup>, и применяемого в актуальной редакции, вступившей в силу с 01.01.2023.

В правовой литературе содержатся различные мнения относительно правовой природы ЕНП. Например, И. В. Бит-Шабо предлагает считать ЕНП стимулирующим платежом, опираясь в своих выводах на нормативную формулировку соответствующего понятия, представленную в п. 1 ст. 45.1 НК РФ. При этом стимулирующий потенциал ЕНП, по мнению И. В. Бит-Шабо, был заложен в его добровольности,

<sup>8</sup> Федеральный закон от 29.07.2018 № 232-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с совершенствованием налогового администрирования» // СЗ РФ. 2018. № 31. Ст. 4821.

а также возможности внесения денежных средств как непосредственно налогоплательщиком, так и иным лицом<sup>9</sup>. В свою очередь, О. И. Юстус считает ЕНП способом исполнения налоговой обязанности в отношении физических лиц, который основывается на добровольности, столь несвойственной налоговым отношениям<sup>10</sup>.

На наш взгляд, с точки зрения правовой природы квалифицировать ЕНП необходимо не в качестве нового самостоятельного платежа — налога, а именно как способ уплаты налога, который в ближайшей перспективе призван унифицировать процедуру исполнения основной налоговой обязанности. Такой подход основан на том, что ЕНП с точки зрения его юридической конструкции предполагает новый порядок уплаты налогов, основанный на передаче налогоплательщиком или третьим лицом за налогоплательщика денежных средств в счет уплаты налогов с последующим зачетом в счет их уплаты.

Если исходить из известного в теории права подхода ассоциирования налога с обязанностью по его уплате, основанной на признании налоговой обязанности правовой формой возложения налога на физическое лицо или организацию<sup>11</sup>, то можно констатировать, что при установлении ЕНП фактически у различных видов налогов становится единым срок их уплаты, что одновременно лишает субъекты РФ возможности влиять на порядок установления региональных налогов.

Так, механизм ЕНП предполагает возможность исполнения обязанности по уплате земельного, транспортного налогов, налога на имущество физических лиц, а также налога на доходы физических лиц, часть из которых являются федеральными налогами, а другие — региональными. Важно отметить, что при уплате налога через внесение ЕНП перераспределение налоговых обязанностей происходит от налогоплательщиков к налоговым органам: фактически на основании требований и очередности, установленных налоговым законодательством, решение о направлении той или иной денежной суммы в счет уплаты конкретного налога принимается государственным органом. Соответственно, налогоплательщик, передавая на счет Федерального казначейства денежные средства, одновременно может исполнить обязанность уплаты налогов разных видов (как региональных, так и федеральных). Это означает, что цифровизация налогообложения, связанная с внедрением ЕНП, обуславливает центробежные тенденции в налоговом праве, выступая фактором дальнейшей налоговой унитаризации.

Второй этап цифрового развития правового регулирования обязанности по уплате налога, связанный с ее цифровизацией, предполагает активное внедрение в налоговые отношения технологии блокчейн, что, в свою очередь, приводит к появлению двух взаимосвязанных процессов: постепенного перехода к

<sup>9</sup> *Бит-Шабо И. В.* К вопросу о едином налоговом платеже физического лица как способе стимулирования обязанности по уплате налога // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты : материалы Международной научно-практической конференции / под ред. И. А. Цинделиани. М. : Российский государственный университет правосудия, 2019. С. 111.

<sup>10</sup> *Юстус О. И.* Единый налоговый счет и его сальдо: подводные камни правового регулирования // *Налоговед.* 2022. № 10. С. 18—29.

<sup>11</sup> См., например: *Кучеров И. И.* Теория налогов и сборов (правовые аспекты) : монография. М. : ЮрИнфоР, 2009.



так называемым «умным» налогам, а также дальнейшего преобразования ФНС России в цифровую платформу.

Концепция «умных» налогов (smart taxes) на сегодняшний день не является достаточно популярной темой исследований, несмотря на очевидную ее перспективность в условиях современного этапа цифровой трансформации российской налоговой системы. Традиционно «умные» налоги упоминаются в налогово-правовой доктрине применительно к механизму косвенного налогообложения. Например, Д. М. Мошкова отмечает, что «умный» НДС является прообразом будущего универсального косвенного налога и появится он на том уровне автоматизации, при котором исчисление и списание сумм налога будут осуществляться в онлайн-режиме<sup>12</sup>. Исходя из этого, основными характеристиками «умных» косвенных налогов являются:

- осуществление их исчисления и уплаты в автоматическом режиме, т.е. без участия человека;
- применение технологии блокчейн для обеспечения удержания налога у налогоплательщика и перечисления его в бюджетную систему;
- осуществление так называемого платформенного взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов, возможного в результате преобразования ФНС России в цифровую платформу;
- возможное привлечение в налоговые отношения иных участников, выполняющих функции цифрового посредничества.

Как представляется, «умное» налогообложение может быть реализовано также применительно к прямым налогам, причем как к подоходным, так и к налогам на имущество. При этом в зависимости от вида налога, как представляется, должен быть сформирован собственный цифровой механизм исполнения обязанности, реализуемый в условиях применения технологии блокчейн. Например, налогообложение доходов для реализации «умного» налогообложения должно трансформироваться за счет обеспечения доступа банков к счетам налогоплательщиков, что предполагает концептуальные изменения роли кредитных организаций в налоговых отношениях, а также решение вопроса обеспечения налоговой безопасности с учетом новых правил исчисления и уплаты налогов.

Третий этап развития правового регулирования обязанности по уплате налога связан с процессом роботизации, осуществляемым в условиях внедрения технологии искусственного интеллекта.

Безусловно, технология искусственного интеллекта по мере ее распространения будет оказывать глобальное влияние на изменение ландшафта налогообложения<sup>13</sup> в общемировом масштабе, и российское государство не станет исключением.

Для исчисления и уплаты налога, по справедливому замечанию И. А. Филиповой, искусственный интеллект выступает инструментом, позволяющим

<sup>12</sup> Мошкова Д. М. Трансформация налоговых правоотношений в условиях цифровизации экономики России // Право и цифровая экономика. 2021. № 4. С. 56—62.

<sup>13</sup> См., например: Рябова Е. В. Налогообложение в контексте массовой роботизации и внедрения искусственного интеллекта // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2021. № 9 (85). С. 105—112.

оптимизировать «рутинную работу по уплате налога, например, налога на прибыль, начиная со сбора информации по ведомостям, заканчивая подачей декларации»<sup>14</sup>. Помимо этого, технология искусственного интеллекта может быть использована и в других процессах, направленных на обеспечение уплаты налога: в обработке налоговых уведомлений, направляемых налогоплательщикам, когда сканируются изображения и преобразуются в текст; при прогнозировании остатков по счетам и потенциальных сумм налогов, исчислении налоговой базы, определении возможности и величины налоговых вычетов и освобождении от налогообложения и т.д.

Особое внимание в этой связи необходимо обратить на применение принципа человекоцентричности при использовании искусственного интеллекта, реализуемого на сегодняшний день весьма активно в странах Восточно-Азиатского региона. В соответствии с этим принципом лицами, использующими такую цифровую технологию, должны предоставляться объяснения того, когда она задействуется, как собираются и используются данные, какие меры приняты для обеспечения точности результатов, полученных в ходе работы искусственного интеллекта<sup>15</sup>. Соответственно, для налоговых органов представляется целесообразным создавать и публиковать политику использования таких систем, а также проактивно уведомлять пользователей и иных заинтересованных лиц в случаях, когда на их права и законные интересы может повлиять результат работы робототехники, как перед началом, так и по результату ее применения.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Архипов В. В., Грачева А. В., Наумов В. Б.* Идентификация в сфере искусственного интеллекта и робототехники: сравнительное исследование // *Закон.* — 2023. — № 2. — С. 96—108.
2. *Бит-Шабо И. В.* К вопросу о едином налоговом платеже физического лица как способе стимулирования обязанности по уплате налога // *Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты* : материалы Международной научно-практической конференции / под ред. И. А. Цинделиани. — М. : Российский государственный университет правосудия, 2019. — С. 109—114.
3. *Васильева Е. Г.* Единый налоговый платеж для бизнеса: новый этап цифровизации в сфере налогообложения // *Имущественные отношения в Российской Федерации.* — 2022. — № 3 (246). — С. 92—99.
4. *Изотов А. В.* Цифровизация налоговых правоотношений: теоретико-правовой аспект // *Финансовое право.* — 2021. — № 1. — С. 28—31.

<sup>14</sup> *Филипова И. А.* Правовое регулирование искусственного интеллекта : учебное пособие. Н. Новгород : Нижегородский госуниверситет, 2020. С. 64.

<sup>15</sup> См., например: *Архипов В. В., Грачева А. В., Наумов В. Б.* Идентификация в сфере искусственного интеллекта и робототехники: сравнительное исследование // *Закон.* 2023. № 2. С. 96—108.



5. *Кирьянов А. Ю.* Проблемы реализации общественного контроля в условиях цифровой экономики // *Право и цифровая экономика*. — 2021. — № 4. — С. 39—44.
6. *Красюков А. В.* Единый налоговый платеж физического лица: понятие и правовая природа // *Налоги*. — 2019. — № 3. — С. 8—10.
7. *Кучеров И. И.* Теория налогов и сборов (правовые аспекты) : монография. — М. : ЮрИнфоР, 2009. — 473 с.
8. *Лютова О. И.* Налоговые обязанности в цифровую эпоху: периодизация правового регулирования // *Антиномии*. — 2024. — Т. 24. — № 1. — С. 73—88.
9. *Мошкова Д. М.* Трансформация налоговых правоотношений в условиях цифровизации экономики России // *Право и цифровая экономика*. — 2021. — № 4. — С. 56—62.
10. *Рябова Е. В.* Налогообложение в контексте массовой роботизации и внедрения искусственного интеллекта // *Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)*. — 2021. — № 9 (85). — С. 105—112.
11. *Южаков В. Н., Талапина Э. В., Ефремов А. А.* Правовые ограничения для использования прорывных цифровых технологий в государственном управлении // *Вестник Российского университета дружбы народов*. — Серия : Государственное и муниципальное управление. — 2018. — Т. 5. — № 3. — С. 235—247.
12. *Юстус О. И.* Единый налоговый счет и его сальдо: подводные камни правового регулирования // *Налоговед*. — 2022. — № 10. — С. 18—29.
13. *Филипова И. А.* Правовое регулирование искусственного интеллекта : учебное пособие. — Н. Новгород : Нижегородский госуниверситет, 2020. — 90 с.