

ПУБЛИЧНОЕ И ЧАСТНОЕ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ РОССИИ С УЧЕТОМ ВЫЗОВОВ ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ

PUBLIC AND PRIVATE IN TAX LAW OF RUSSIA TAKING INTO ACCOUNT THE CHALLENGES OF THE DIGITAL ECONOMY

Abstract

The main trend of development of the tax law of Russia is the deformation of the tax system from the point of view of the volume ratio of the rights and obligations of the taxpayer, on the one hand, and the state in the form of the tax authority, on the other hand. This deformation affects the fundamental issues of the ratio of public and private principles in the regulation of tax relations. One of the key reasons for this deformation is the implementation in Russia of the digital economy program, which involves in addition to solving conceptual issues about the possibility of using alternative means of payment in the form of various types of cryptocurrencies in the form of bitcoins, altcoins, etc. also active phased implementation in tax relations for control and collection, as well as tax accounting of the use of automated information systems, such as, for example, an automated information system "Tax" and a software package for automated control of value added tax – PC ASC "VAT". At the same time, such innovations have both positive aspects for the taxpayer, and sometimes cause some difficulties in their use and, in our opinion, in certain cases, imply additional restrictions and obligations for private entities of tax relations.

Such processes, according to the Author, require extensive scientific study and understanding.

Keywords: digital economy, power relations, sources of tax law, tax control, tax audits

Ключевые слова: цифровая экономика, властные отношения, источники налогового права, налоговый контроль, налоговые проверки

Введение

Общеизвестным является то, что современное налоговое право с начала своего формирования рассматривалось исследователями как одна из отраслей публичного права. Эта традиция уходит корнями в римское право, которое исходило из того, что нормы публичного права должны быть соблюдаемы при любых условиях и не могут быть изменены отдельными лицами, поскольку частная автономия имеет свои пределы, очерченные публичным правом [Новицкий, Перетерский 2004]. Для современной российской правовой системы основным аргументом в этом вопросе весьма продолжительное время было содержание статьи 2 Налогового кодекса Российской

Федерации, согласно которой налоговые отношения обозначены как властные, а в качестве основных налоговых отношений указаны связанные с уплатой налога, которые продолжительное время характеризовались как исключительно односторонне властные, предполагающие со стороны государства только права, а со стороны налогоплательщика – исключительно обязанности.

Такой подход активно реализовывался в науке налогового права начиная с 90-ых годов прошлого века, поскольку ранее советская юриспруденция вообще отрицала теорию деления отраслей на публичные и частные, считая ее буржуазной.

Однако неизменной тенденцией развития налогового права все годы существования Налогового кодекса Российской Федерации было его развитие по пути изменения характера налоговых отношений, связанных с трансформацией роли как частного, так и публичного субъектов налоговых отношений, что нашло отражение в многочисленных публикациях автора и его коллег.

В настоящее время изменение соотношения публичных и частных начал в налогово-правовом регулировании происходит, в том числе, по причине качественной трансформации роли государства в налоговых отношениях по причине того, что современная российская экономика форсированными темпами трансформируется в цифровую [Лапидус 2018, с.7].

В этой связи целесообразно сформулировать несколько тенденций развития современного налогового права России, обусловленных влиянием цифровизации экономики, которые непосредственным образом, на наш взгляд, влияют на соотношение публичных и частных начал в налогово-правовом регулировании.

Роль источников налогового права в цифровую эпоху

Так, в условиях цифровизации в России повышается роль и значение в регулировании налоговых отношений нетипичных источников, которые ранее в качестве таковых не рассматривались. Как известно, в российском налоговом праве акты Президента РФ не являются его источниками, поскольку глава

государства не признается органом исполнительной власти и не может в свои указы и распоряжения включать налоговые нормы, однако в последнее время так называемые программные документы содержат положения, связанные с налогообложением и сборами, например, Указ Президента Российской Федерации от 9 мая 2017 г. № 203 «О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017 - 2030 годы», где определены цели, задачи и меры по реализации внутренней и внешней политики Российской Федерации в сфере применения информационных и коммуникационных технологий, направленные на развитие информационного общества, формирование национальной цифровой экономики, обеспечение национальных интересов и реализацию стратегических национальных приоритетов. В совокупности с Прогнозом социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2036 года, который был разработан Министерством экономического развития и торговли этот документ формирует правовую основу для разработки конкретных норм налогового права с целью их включения в текст Налогового кодекса Российской Федерации в связи, в частности, с применением информационных технологий для регулирования отношений налоговых органов и налогоплательщиков при осуществлении взыскания, привлечения к ответственности за правонарушения в сфере налогообложения, налоговом учете и других видах налогового контроля.

Под влиянием целей и ориентиров, указанных в таких программных документах, произошел ряд изменений в институте налогового контроля. Например, появился такой частный институт налогового права как налоговый мониторинг, предполагающий сотрудничество налоговых органов и налогоплательщиков.

Деформация публичных и частных начал в налоговом контроле под влиянием цифровизации

Кроме того, при осуществлении налогового контроля деформируется публичная роль государства в налоговых отношениях за счет применения информационных технологий.

Так, налоговый контроль осуществляется в рамках реализации стратегии «Цифровой экономики», целью которой является максимальное удовлетворение потребностей всех ее участников за счет использования информации, в том числе персональной. Она была утверждена летом 2017 года, и реализовываться должна до 2024 года в соответствии с намеченными этапами.

В качестве одного из способов ее реализации можно считать создание и совершенствование автоматизированной информационной системы «Налог» (далее – АИС «Налог») с информационной системой «Электронный кабинет налогоплательщика».

Для обеспечения их разработки и применения в структуре Федеральной налоговой службы Российской Федерации с 2013 года функционирует Управление информационных технологий, которое ответственно за информационное обеспечение деятельности налоговых органов. Его статус закреплен в Приказе ФНС России от 29 июля 2013 г. № ММВ-7-6/259.

С этой же целью создан личный кабинет налогоплательщика – информационный ресурс и средство связи с налоговым органом, который исключает, например, риск потери налогового уведомления и предполагает безусловную возможность исполнить обязанности в срок. На сегодняшний день они созданы, например, для физических лиц, для индивидуальных предпринимателей, для организаций. В том числе имеются универсальные личные кабинеты, позволяющий удовлетворить запрос плательщика по тому или иному вопросу, например, «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента».

В Налоговом кодексе Российской Федерации для этих целей появилась статья 11.2, которая требует дальнейшего развития нормативно-правовой базы и принятия новых правовых актов, нацеленных на обеспечение эффективного использования налогоплательщиками своих личных кабинетов и, как следствие, сокращение бумажного документооборота между налогоплательщиками и налоговыми инспекциями, а также сроков получения документов и расходов, связанных с их направлением [Ялбулганов 2015, с. 15].

Другим программным продуктом, созданным для реализации программы цифровой экономики,

является программный комплекс автоматизированного контроля за налогом на добавленную стоимость – ПК АСК «НДС». Функционирует он с конца 2013 года, с 2015 года используется новая версия – НДС-1. Создан АСК «НДС» с применением новейших облачных технологий, что позволяет анализировать операции в режиме реального времени. Подобная система пока не имеет аналогов в мире. Основная задача создания АСК «НДС» – полная автоматизация камеральных проверок по этому налогу.

При этом, по нашему мнению, несмотря на внедрение автоматизации в отношении налогоплательщиков и налоговых органов, контроль ужесточился и налоговый орган, реализуя публичные функции, занял обвинительную позицию. Например, в АСК НДС-2 на группы делятся не сами риски, которые могут возникнуть в деятельности налогоплательщика и представлять ту или иную опасность в зависимости от установленной законом ответственности, а налогоплательщики. В отношении плательщиков с максимально высоким риском соответственно проводится и максимальное количество мероприятий налогового контроля. Критериями отнесения к той или иной группе выступают наличие или отсутствие активов, своевременность и полнота уплаты НДС, факт предоставления деклараций. Критерии очень многочисленны, и постоянно дорабатываются налоговыми органами.

Кроме того, на добросовестных налогоплательщиков возложена обязанность проверки своих контрагентов, если они претендуют на возмещение налога из бюджета. Проверять при заключении сделки нужно не только реальность деятельности другой организации, но и соблюдение ею обязательств по уплате налогов. Это фактически означает своеобразное «перекладывание» на частных субъектов контрольно-надзорных полномочий государства.

Гарантией прав частных субъектов налоговых отношений при этом является то, что информация, полученная из АСК НДС-2, не может быть использована налоговыми органами при рассмотрении налоговых споров в судах. Для взыскания недоимки назначается стандартная выездная проверка, а полученные при ее осуществлении сведения уже могут быть включены в материалы уголовного дела или дела об административном правонарушении.

В 2019 году планируется дальнейшее совершенствование механизма налогового контроля за счет внедрения АСК НДС-3. По сравнению с предыдущими версиями, АСК НДС-3: во-первых, содержит информацию из Центрального Банка России о фактах уплаты налога, а не только о сданных декларациях налогоплательщиков; во-вторых, предполагает в перспективе объединение баз данных Росфинмониторинга и Федеральной таможенной службы Российской Федерации; в-третьих, представляет собой комплекс мер тотального слежения, поскольку включает информацию не только об организациях и индивидуальных предпринимателях, но и о физических лицах; в-четвертых, позволяет отследить информацию не только с контрольно-кассовой техники, но и с книг продаж.

Для налогоплательщика последствия внедрения НДС-3 очень серьезные, поскольку она позволяет, в отличие от предшествующих версий, автоматически формировать отчет о проведенном налоговом контроле, который передается в правоохранительные органы для возбуждения уголовного дела по признакам мошенничества без необходимости личной встречи с налогоплательщиком на выездной проверке.

Кроме того, при всей перспективности развития информационных технологий в налоговом контроле у этого процесса есть и как минимум две сложности, связанные с тем, что далеко не каждый налогоплательщик имеет возможность использовать технические устройства, например, в силу возраста, и дальнейшее усложнение и без того излишне объемного и непростого налогового законодательства.

Заключение

Основной тенденцией развития налогового права России является деформация налоговой системы

с точки зрения соотношения объема прав и обязанностей налогоплательщика, с одной стороны, и государства в лице налогового органа, с другой стороны. Такая деформация оказывает влияние на принципиальные вопросы соотношения публичных и частных начал в регулировании налоговых отношений. Одной из ключевых причин такой деформации является реализация в России программы цифровой экономики, которая предполагает помимо решения концептуальных вопросов о возможности использования альтернативных платежных средств в виде различных видов криптовалют в виде биткоинов, альткоинов и т.п. также активное поэтапное внедрение в налоговые отношения по контролю и взысканию, а также налоговому учету использования автоматизированных информационных систем, таких как, например, автоматизированная информационная система «Налог» и программный комплекс автоматизированного контроля за налогом на добавленную стоимость – ПК АСК «НДС». При этом такие нововведения имеют как положительные стороны для налогоплательщика, так и вызывают иногда некоторые сложности при их использовании и, на наш взгляд, в определенных случаях предполагают дополнительные ограничения и обязанности для частных субъектов налоговых отношений. Подобные процессы, по мнению автора, требуют обширного научного изучения и осмысления.

Библиография

- Лapidус Л.В. (2018), *Цифровая экономика. Управление электронным бизнесом и электронной коммерцией*, Москва.
- Новицкий И.Б., Перетерский И.С. (2004), *Римское частное право. Учебник*, Москва.
- Ялбулганов А.А. (2015), *Предмет и система финансового права: Монография*, Москва.