

Обязанность постановки на учет в налоговых органах в условиях цифровизации¹

Аннотация. В статье рассматриваются актуальные вопросы развития правового регулирования обязанности организаций и физических лиц по постановке на учет в налоговых органах, обусловленные цифровой трансформацией налогового администрирования. Отмечается, что основными принципами оказания услуги по постановке на учет в налоговом органе в электронном виде являются доступность, информационная открытость, а также ее конкурентоспособность. Подчеркивается необходимость развития законодательства о налогах и сборах по пути обеспечения возможности предоставления для частных субъектов налогового права услуги по постановке на учет в налоговых органах полностью в формате электронного взаимодействия, а также ценность становления цифрового формата отношений налогоплательщиков и налоговых органов по осуществлению учета. Особое внимание уделено вопросам исполнения обязанности по постановке на учет самозанятых лиц, в том числе являющихся плательщиками налога на профессиональный доход, использующих для постановки на учет мобильное приложение «Мой налог».

Ключевые слова: налоговая обязанность; постановка на учет в налоговых органах; обязанность по уплате налога; цифровизация; заявление о постановке на учет; свидетельство о государственной регистрации: самозанятый; мобильное приложение «Мой налог»; налог на профессиональный доход; предпринимательская деятельность; технология блокчейн.

Для цитирования: Лютова О. И. Обязанность постановки на учет в налоговых органах в условиях цифровизации // Актуальные проблемы российского права. — 2022. — Т. 17. — № 9. — С. 42–48. — DOI: 10.17803/1994-1471.2022.142.9.042-048.

The Obligation to Register with the Tax Authorities in the conditions of Digitalization²

Olga I. Lyutova, Cand. Sci. (Law), Leading Researcher, Institute of State and Municipal Administration, National Research University Higher School of Economics
ul. Myasnitskaya, d. 20, Moscow, Russia, 101000
lutova.olga@mail.ru

Abstract. The paper deals with topical issues of the development of legal regulation of the obligations for physical and legal entities to register with tax authorities due to the digital transformation of tax administration. It is noted that the main principles of providing services for registration with the tax authority in electronic form

¹ Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 18-29-16107.

² The reported study was funded by RFBR according to the research project No. 18-29-16107.

© Лютова О. И., 2022

* Лютова Ольга Игоревна, кандидат юридических наук, ведущий научный сотрудник Института государственного и муниципального управления Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики»
Мясницкая ул., д. 20, г. Москва, Россия, 101000
lutova.olga@mail.ru

include accessibility, information openness, as well as its competitiveness. The paper highlights the need for the development of legislation on taxes and fees and ensuring the possibility for private subjects of tax law to provide services for registration with tax authorities entirely in the format of electronic interaction. The paper also focuses on the value of the formation of a digital format of relations between taxpayers and tax authorities for accounting process. Particular attention is paid to the issues of fulfilling the obligation to register self-employed persons, including those who are payers of professional income tax, using the mobile application «My Tax» for registration.

Keywords: tax obligation; registration with tax authorities; tax payment obligation; digitalization; application for registration; certificate of state registration: self-employed; mobile application «My Tax»; professional income tax; entrepreneurial activity; blockchain technology.

Cite as: Lyutova OI. Obyazannost postanovki na uchet v nalogovykh organakh v usloviyakh tsifrovizatsii [The Obligation to Register with the Tax Authorities in the conditions of Digitalization]. *Aktual'nye problemy rossijskogo prava*. 2022;17(9):42-48. DOI: 10.17803/1994-1471.2022.142.9.042-048. (In Russ., abstract in Eng.).

В условиях активного внедрения цифровых технологий в сферу налогообложения важнейшие институты налогового права подвергаются существенной модернизации. Это обуславливает необходимость осмысления влияния цифровых технологий на правовое регулирование различных прав и обязанностей участников налоговых отношений с точки зрения трансформации их содержания. В этой связи интерес представляет новая модель отношений по постановке на учет физических лиц и организаций в налоговых органах, складывающаяся в результате цифровой трансформации.

Обязанность постановки на учет организаций и физических лиц в налоговых органах устанавливается статьей 83 Налогового кодекса Российской Федерации и является одной из общепризнанных основных обязанностей, возложенных на налогоплательщиков законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, наряду, например, с обязанностями по уплате законно установленных налогов, по ведению в установленном порядке учета своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, а также по представлению в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговых деклараций (расчетов), годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности³.

Первым шагом на пути цифровизации процесса постановки организаций и физических лиц на учет в налоговом органе стал переход к предоставлению соответствующей услуги в

электронном виде, что производится путем осуществления действий в личном кабинете налогоплательщика на сайте ФНС России или на сайте «Госуслуги». В соответствии с п. 2 ст. 84 НК РФ заявление физического лица о постановке на учет в налоговом органе может быть направлено в том числе в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. Налоговая инспекция обязана осуществить постановку такого физического лица на учет и в 5-дневный срок выдать ему свидетельство о постановке на учет в налоговом органе, если ранее такое свидетельство не выдавалось.

Замысел законодателя заключался в кардинальном повышении качества и доступности государственной услуги по постановке налогоплательщиков на учет в налоговых органах. Для этого необходимо, с одной стороны, обеспечить распространение и развитие электронного формата взаимодействия, показавшего свою эффективность, и, с другой стороны, повысить информированность заявителей о новой форме оказания услуги, в том числе о вновь создаваемых возможностях и новом функционале сайта ФНС России (в частности, о сервисах «Подача заявления физического лица о постановке на учет», «Узнай ИНН» и др.).

Использование электронной формы сотрудничества участников налоговых правоотношений при осуществлении постановки на учет в налоговом органе должно привести к иной — электронной — форме коммуникации налоговых органов

³ См., например: *Абрамов В. Ю., Абрамов Ю. В.* Корпоративное право: права и обязанности участников хозяйственных обществ : практическое пособие с судебным комментарием. М., 2021. С. 87.

и частных субъектов налоговых правоотношений. Такой формат позволяет сделать документооборот прозрачным и безопасным, сократить временные и финансовые затраты, а также снизить количество представляемых документов, упростить взаимоотношения налоговых органов и заявителей, повысить уровень информированности заявителей о действиях налоговых органов, уменьшить коррупционные риски.

Базовыми принципами предоставления услуг по постановке на учет в налоговых органах в электронном виде являются:

- доступность, выражающаяся в простоте использования цифровых сервисов, а также экономии финансовых и временных ресурсов как налоговых органов, так и налогоплательщиков;
- информационная открытость, которая предполагает наличие у потребителя услуги полной и достаточной информации об условиях ее оказания, а также о возможных рисках;
- конкурентоспособность по отношению к документальному формату взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов.

Важно отметить, что в 2020 г. были расширены функциональные возможности сервиса «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц», в результате чего появилась возможность скачать электронное свидетельство о постановке на учет в налоговых органах (идентификационный номер налогоплательщика — ИНН). При этом в настоящее время фактически отсутствуют жизненные ситуации, в которых в отношении физического лица нормативными актами устанавливалась бы обязанность представления ИНН в документальном виде в качестве обязательного условия для получения какого-либо блага (например, при устройстве на работу, получении льгот и пособий, налоговых вычетов и т.д.). С учетом того, что на сайте ФНС России в режиме реального времени можно получить ИНН в виде последовательности цифр, указав при этом только некоторые паспортные данные, ценность электронного сервиса по получению ИНН представляется нам несуществен-

ной, несмотря на то что фактически появление такого сервиса позволяет сделать вывод о том, что процесс постановки физических лиц на учет в налоговых органах может быть реализован полностью в электронном виде.

Помимо этого, на сегодняшний день НК РФ закрепляет возможность постановки на учет в налоговых органах путем электронного документооборота только для физических лиц, не занимающихся предпринимательской деятельностью. Что касается организаций, то для них разработана специальная программа для автоматизации процесса подготовки документов, в том числе по учету налогоплательщиков, которая не обеспечивает полностью бесконтактное взаимодействие представителя организации и налогового органа, несмотря на существенное упрощение регистрационных процедур. Это означает, что пока процесс постановки организаций на учет в налоговых органах нельзя реализовать полностью в форме электронного взаимодействия.

Таким образом, можно сделать вывод о развитии электронного взаимодействия налоговых органов и частных субъектов налоговых правоотношений (налогоплательщиков — реальных и потенциальных), осуществляемого в процедуре постановки на учет в налоговых органах. Однако, на наш взгляд, указанные обстоятельства не позволяют однозначно признать «оцифрованными» процедуры, связанные с постановкой на учет в налоговых органах.

Прежде всего это связано с тем, что цифровизация и автоматизация не являются идентичными понятиями с точки зрения видов и содержания действий участников отношений.

Что касается официальной позиции государственных органов по вопросу определения понятий и разграничения цифровизации и автоматизации, то, например, по мнению Минкомсвязи России, цифровизация (цифровое развитие) — это процесс организации выполнения в цифровой среде функций и деятельности (бизнес-процессов), ранее выполнявшихся людьми и организациями без использования цифровых продуктов⁴. Аналогичный подход к пониманию

⁴ Приказ Минкомсвязи России от 01.08.2018 № 428 «Об утверждении разъяснений (методических рекомендаций) по разработке региональных проектов в рамках федеральных проектов национальной программы

сущности и содержания процесса цифровизации содержится и в документах ФНС России. Например, перевод документов в электронную форму, в том числе их оборот и хранение, понимается как цифровизация финансово-хозяйственной деятельности⁵. Таким образом, органы исполнительной власти оценивают автоматизацию отдельных направлений их работы и функций, в том числе осуществляемую за счет перевода взаимодействия с частными субъектами в формат электронного документооборота, как проявление цифровизации их деятельности, тем самым признавая цифровизацию и автоматизацию полностью или частично идентичными понятиями. На наш взгляд, подобная точка зрения требует некоторых уточнений с использованием терминологического аппарата, сформированного правовой доктриной в качестве ответа на вызовы цифровизации.

Так, несмотря на отсутствие в юридической литературе единого понимания термина «цифровизация», в качестве не совпадающих по смыслу используются следующие понятия: «автоматизация», «цифровизация» и «роботизация»⁶. Например, автоматизация предполагает перевод в электронный вид документов, сопровождающийся электронным взаимодействием участников отношений. Цифровизация, в свою очередь, связана с использованием различных цифровых технологий, например технологии распределенного реестра (блокчейна), облачных технологий, интернета вещей и др.⁷ Роботизация же соотносится с передачей функций роботам, а также с использованием искусственного интеллекта, появление которого является принципиально новой цифровой технологией⁸.

На наш взгляд, учитывая длительность процесса цифровизации, логично было бы считать информатизацию и роботизацию стадиями ее становления и развития.

Это означает, что современное состояние правового регулирования и правоприменения положений о постановке на учет в налоговых органах, выражающееся в автоматизации документооборота, является начальным этапом цифровизации механизма исполнения этой налоговой обязанности. Иными словами, происходящая замена личного взаимодействия электронным, безусловно имеющая определенную ценность, является недостаточной для однозначного вывода об абсолютной цифровизации процесса исполнения налоговой обязанности по постановке на учет в налоговых органах.

В контексте исследования цифровизации процедур постановки на учет в налоговом органе представляет интерес также новелла, связанная с использованием для указанных целей плательщиками налога на профессиональный доход мобильного приложения «Мой налог». Надо полагать, что появление такого мобильного приложения и его применение в сфере налогообложения является принципиально важным с точки зрения развития концепции цифровизации налоговых отношений. Отметим отдельные особенности реализации норм налогового законодательства, регулирующих постановку на учет с использованием мобильного приложения «Мой налог».

Так, плательщики налога на профессиональный доход, появившегося в результате принятия Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установле-

«Цифровая экономика Российской Федерации» // Документ опубликован не был. СПС «КонсультантПлюс».

⁵ См., например: информация ФНС России от 17.06.2021 «Утверждены документы для электронного взаимодействия бизнеса, госорганов и операторов ЭДО» // Документ опубликован не был. СПС «КонсультантПлюс».

⁶ Хабриева Т. Я., Черногор Н. Н. Право в условиях цифровой реальности // Журнал российского права. 2018. № 1. С. 85–102.

⁷ См., например: Кирьянов А. Ю. Проблемы реализации общественного контроля в условиях цифровой экономики // Право и цифровая экономика. 2021. № 4. С. 39–40.

⁸ Юридическая концепция роботизации : монография / Н. В. Антонова, С. В. Бальхаева, Ж. А. Гаунова [и др.] ; отв. ред. Ю. А. Тихомиров, С. Б. Нанба. М. : Проспект, 2019.

нию специального налогового режима “Налог на профессиональный доход”» (далее — Федеральный закон № 422-ФЗ), инициативно получают соответствующий статус через мобильное приложение «Мой налог», которое является одним из цифровых сервисов ФНС России. Эта процедура позволяет налоговым органам осуществлять учет таких налогоплательщиков.

Важно отметить два взаимосвязанных обстоятельства. Во-первых, интересно, что в результате регистрации в качестве плательщика налога на профессиональный доход лицу выдается справка о регистрации в таком качестве. Выдача свидетельства о государственной регистрации, предусмотренного пунктом 2 ст. 84 НК РФ, для самозанятых не предусмотрена. Реестр плательщиков налога на профессиональный доход ведут территориальные налоговые органы, присвоение ИНН для плательщиков налога на профессиональный доход также не предусмотрено. При этом важно, что сама процедура на сегодняшний день осуществляется в условиях отсутствия как специальной регламентации в НК РФ, так и какой-либо ссылки на Федеральный закон № 422-ФЗ, который фактически дополняет налоговое законодательство в части правового регулирования постановки на учет в налоговом органе.

Во-вторых, анализ особенностей постановки на учет налогоплательщиков с использованием мобильного приложения «Мой налог» актуализирует вопрос о соотношении понятий «самозанятый» и «плательщик налога на профессиональный доход». Это связано с тем, что зачастую налоговые и иные государственные органы в различных официальных документах предлагают пользоваться таким мобильным приложением самозанятым, что с формальной точки зрения не является верным, прежде всего по причине отсутствия понятия «самозанятый»

в Федеральном законе № 422-ФЗ. Примером подобной подмены понятий можно назвать, в частности, письмо Департамента налоговой политики Минфина РФ от 24.02.2021 № 03-11-11/12548 «О постановке на учет в налоговом органе в качестве плательщика НПД и порядке его уплаты»⁹, в котором указывается на возможность использования функционала мобильного приложения «Мой налог», в том числе для постановки на учет и снятия с учета, самозанятыми гражданами.

Общепринятым в правовой литературе стало употребление термина «самозанятый» в качестве собирательного понятия, прежде всего по причине отсутствия его легального определения. Так, в разное время предпринимались попытки называть самозанятыми различных лиц, которые сами обеспечивали себя работой в рамках гражданско-правовых договоров, в том числе индивидуальных предпринимателей, адвокатов, нотариусов, арбитражных управляющих, оценщиков, медиаторов и иных лиц, занимающихся в установленном порядке частной практикой¹⁰; иных граждан, осуществляющих уход за детьми, больными или пожилыми лицами, репетиторство, уборку жилых помещений, ведение домашнего хозяйства за вознаграждение на основе гражданско-правовых договоров¹¹. По справедливому замечанию А. А. Ситника, критерием самозанятости при этом можно считать самостоятельное обеспечение своей занятости, то есть действие на основании автономии воли, самостоятельное обеспечение себя работой и несение связанных с этим рисков¹².

На наш взгляд, для характеристики правового статуса самозанятого важно также оценить его деятельность с точки зрения соответствия ее критериям предпринимательства. Используя такой критерий, можно выделить две категории лиц, которых называют самозанятыми: само-

⁹ Документ опубликован не был. СПС «КонсультантПлюс».

¹⁰ См., например: письмо ФНС РФ от 22.02.2011 № КЕ-4-3/2878@ // Документ опубликован не был. СПС «КонсультантПлюс».

¹¹ Информация ФНС России «О постановке на учет самозанятых граждан» // Документ опубликован не был. СПС «КонсультантПлюс».

¹² Ситник А. А. Самозанятые лица как субъекты налоговых правоотношений // Законы России: опыт, анализ, практика. 2018. № 3. С. 32–33.

занятые, являющиеся индивидуальными предпринимателями, и лица, не осуществляющие предпринимательскую деятельность, не имеющие статуса индивидуального предпринимателя и занимающиеся частной практикой. Интересно, что плательщиками налога на профессиональный доход могут стать как уже имеющие статус индивидуального предпринимателя лица, так и иные физические лица, не являющиеся предпринимателями.

Существует точка зрения о том, что плательщики налога на профессиональный доход занимаются предпринимательской деятельностью, несмотря на то что формально у них отсутствует обязанность постановки на учет в налоговых органах в качестве индивидуальных предпринимателей. Как отмечают Ю. Д. Жукова и А. С. Подмаркова, в результате реформ гражданского и налогового законодательства, прошедших в 2016–2017 гг., появилась возможность легальной предпринимательской деятельности физических лиц без их регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей¹³.

Надо полагать, что подобные выводы основываются на позиции государственных органов по вопросу соотношения понятий самозанятости и предпринимательства. Например, в разъяснении Минтруда России сделан вывод о том, что понятия «предпринимательство» и «самозанятость», по сути, однокоренные, их содержанием является деятельность, приносящая прибыль (доход), а различаются они по признаку формальной легализации: индивидуальные предприниматели зарегистрированы в этом качестве, а самозанятые граждане — нет¹⁴. Таким образом, по мнению Минтруда России,

Федеральный закон № 422-ФЗ принят в целях легализации приносящей доход деятельности физических лиц — самозанятых граждан, которая по своему содержанию является предпринимательской. С этой позиции постановка на учет самозанятых с использованием мобильного приложения «Мой налог» означает признание их деятельности предпринимательской для целей налогообложения.

С точки зрения анализа правового регулирования обязанности постановки на учет в налоговом органе в условиях цифровизации можно заметить, что при использовании приложения «Мой налог» принципиально важна неразрывная связь обязанности постановки на учет и уплаты налогов, что не соответствует классическому подходу, ранее использовавшемуся в налоговом праве. В соответствии с ним, как отмечает, например, Д. В. Тютин, согласно п. 2 ст. 83 НК РФ постановка на учет в налоговом органе организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога или сбора¹⁵. Соответственно, отсутствует связь между постановкой на учет в налоговом органе и обязанностью по уплате налога.

Это означает, что вследствие цифровизации, особенно с учетом перспективы исполнения налоговых обязанностей в условиях использования технологии блокчейн, постановка на учет в налоговом органе как самостоятельная налоговая обязанность может утратить самостоятельную значимость и будет рассматриваться исключительно как часть процесса исполнения обязанности по уплате налога.

¹³ Жукова Ю. Д., Подмаркова А. С. Самозанятые граждане: правовая квалификация деятельности и перспективы формирования специального режима // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2021. № 4. С. 49.

¹⁴ Письмо Минтруда России от 03.03.2020 № 16-1/В-87 «Об определении понятия “самозанятость”, а также об оказании финансовой помощи органам службы занятости» // Документ опубликован не был. СПС «КонсультантПлюс».

БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Абрамов В. Ю., Абрамов Ю. В.* Корпоративное право: права и обязанности участников хозяйственных обществ : практическое пособие с судебным комментарием. — М. : Юстицинформ, 2021. — 356 с.
2. *Жукова Ю. Д., Подмаркова А. С.* Самозанятые граждане: правовая квалификация деятельности и перспективы формирования специального режима // *Право. Журнал Высшей школы экономики.* — 2021. — № 4. — С. 49–79.
3. *Кирьянов А. Ю.* Проблемы реализации общественного контроля в условиях цифровой экономики // *Право и цифровая экономика.* — 2021. — № 4. — С. 39–44.
4. *Ситник А. А.* Самозанятые лица как субъекты налоговых правоотношений // *Законы России: опыт, анализ, практика.* — 2018. — № 3. — С. 31–35.
5. *Тютин Д. В.* Налоговое право : курс лекций // СПС «КонсультантПлюс».
6. *Хабриева Т. Я., Черногор Н. Н.* Право в условиях цифровой реальности // *Журнал российского права.* — 2018. — № 1. — С. 85–102.
7. *Юридическая концепция роботизации : монография / Н. В. Антонова, С. В. Бальхаева, Ж. А. Гаунова [и др.] ; отв. ред. Ю. А. Тихомиров, С. Б. Нанба.* — М. : Проспект, 2019. — 240 с.

Материал поступил в редакцию 2 февраля 2022 г.

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Abramov V. Yu., Abramov Yu. V. Korporativnoe pravo: prava i obyazannosti uchastnikov khozyaystvennykh obshchestv: prakticheskoe posobie s sudebnym kommentariem. — M.: Yustitsinform, 2021. — 356 s.
2. Zhukova Yu. D., Podmarkova A. S. Samozanyatye grazhdane: pravovaya kvalifikatsiya deyatel'nosti i perspektivy formirovaniya spetsial'nogo rezhima // *Pravo. Zhurnal Vysshey shkoly ekonomiki.* — 2021. — № 4. — S. 49–79.
3. Kiryanov A. Yu. Problemy realizatsii obshchestvennogo kontrolya v usloviyakh tsifrovoy ekonomiki // *Pravo i tsifrovaya ekonomika.* — 2021. — № 4. — S. 39–44.
4. Sitnik A. A. Samozanyatye litsa kak subekty nalogovykh pravootnosheniy // *Zakony Rossii: opyt, analiz, praktika.* — 2018. — № 3. — S. 31–35.
5. Tyutin D. V. Nalogovoe pravo: kurs lektsiy // СПС «KonsultantPlyus».
6. Khabrieva T. Ya., Chernogor N. N. Pravo v usloviyakh tsifrovoy realnosti // *Zhurnal rossiyskogo prava.* — 2018. — № 1. — S. 85–102.
7. Yuridicheskaya kontseptsiya robotizatsii: monografiya / N. V. Antonova, S. V. Balkhaeva, Zh. A. Gaunova [i dr.]; otv. red. Yu. A. Tikhomirov, S. B. Nanba. — M.: Prospekt, 2019. — 240 s.

¹⁵ *Тютин Д. В.* Налоговое право : курс лекций // СПС «КонсультантПлюс».