Налог на профессиональный доход: к вопросу о соответствии принципам налогообложения

НАПСО Марианна Даулетовна, профессор кафедры философии и гуманитарных дисциплин Северо-Кавказской государственной академии, доктор социологических наук, профессор
Россия, 369000, г. Черкесск, ул. Ставропольская, 36
E-mail: ncshta@mail.ru

НАПСО Марьяна Бахсетовна, профессор кафедры гражданско-правовых дисциплин Северо-Кавказской государственной академии, доктор юридических наук, доцент
Россия, 369000, г. Черкесск, ул. Ставропольская, 36
E-mail: napso.maryana@mail.ru

Статья посвящена анализу социально-экономических и правовых основ нового специального налогового режима для самозанятых — налога на профессиональный доход, что имеет особую остроту в силу актуальности проблемы легализации теневой трудовой занятости для целей налогообложения.

Цель исследования — изучить необходимость и оправданность предложенного механизма легализации самозанятого населения. В числе задач, помимо изучения особенностей правового регулирования, — рассмотрение проблемы на предмет соответствия принципам налогообложения и с учетом разного положения плательщиков и неплательщиков налогов; выявление существенных проблем системы налогообложения, обусловивших принятый вариант правового регулирования; изучение наиболее перспективных вариантов решения проблемы легализации самозанятых.

Методологической основой исследования стали принципы всесторонности, целостности, системности и объективности.

Выводы: выбор механизмов легализации теневой трудовой занятости для целей налогообложения должен базироваться на устоявшейся фундаментальной научной конструкции и ее принципах. Недопустимо принятие правовых норм, противоречащих основам налогообложения. Следует применять широкий спектр льготных мер стимулирующего характера в отношении добросовестных плательщиков налогов. В условиях нарастания тенденции последовательного уклонения государства от исполнения обязанности по взысканию налогов в силу большой затратности необходима дополнительная правовая регламентация обязательности не только уплаты налога, но и взыскания. Во введении нового налогового режима нет необходимости, а более целесообразна адаптация уже имеющихся режимов. При этом обязательно введение новых форм налогового контроля, в частности контрольной закупки.

Ключевые слова: самозанятые, легализация, специальные налоговые режимы, принципы налогообложения, налоговые льготы, взыскание, налоговый контроль.

Для цитирования: Напсо М. Д., Напсо М. Б. Налог на профессиональный доход: к вопросу о соответствии принципам налогообложения // Журнал российского права. 2020. № 3. С. 132—145. DOI: 10.12737/jrl.2020.036

Tax on Professional Income: The Issue of Compliance with the Taxation Principles

M. D. NAPSO, M. B. NAPSO

North Caucasian State Academy, Cherkessk 369000, Russian Federation
E-mail: ncshta@mail.ru; napso.maryana@mail.ru

The article is devoted to the analysis of the socio-economic and legal foundations of the new special tax regime for the self-employed-the tax on professional income. The problem is particularly relevant because of the particular severity of the problem of legalizing shadow employment for tax purposes. Based on this, the authors set out to study the feasibility and justification of the proposed mechanism for legalizing the self-employed population. Among the tasks set, in addition to studying the features of legal regulation, such as: reviewing the problem for compliance with the principles of taxation and taking into account the difference in the position of taxpayers and non-payers of taxes; identifying the essential problems of the tax system that caused the adopted version of legal regulation; studying the most promising solutions to the problem of legalization.

The methodological basis of the study was the principles of comprehensiveness, integrity, system and objectivity.

As a result of the research, the authors come to the conclusion that the choice of legalization mechanisms should be based on the established fundamental scientific design and its principles. The authors consider it unacceptable to adopt legal norms that run counter to the basics of taxation. The second most important conclusion is the thesis that a wide range of preferential incentive measures should be applied to bona fide payers, rather than non-payers of taxes. Noting the emerging trend of consistent evasion of the state from performing the duty to collect taxes due to the high cost, the authors insist on the need for additional legal regulation of the obligation not only to pay the tax, but also to collect it. The authors do not see the need to introduce a new tax regime, considering it more appropriate to adapt existing ones, but insist on introducing new forms of tax control, in particular, control procurement, giving the problem of improving tax control mechanisms of paramount importance.

Keywords: self-employed, legalization, special tax regimes, tax principles, tax benefits, collection, tax control.

For citation: Napso M. D., Napso M. B. Tax on Professional Income: The Issue of Compliance with the Taxation Principles. *Zhurnal rossijskogo prava = Journal of Russian Law*, 2020, no. 3, pp. 132—145. DOI: 10.12737/jrl.2020.036 (In Russ.)

Для современной России проблемы обеспечения социальной справедливости, преодоления экономической и политической несправедливости приобретают все более актуальный характер. Об этом свидетельствуют многочисленные опросы, публикации и дискуссии, а также учреждение в 2019 г. грантов для политологов за исследования проблем неравенства, несправедливости в рамках конкурса, направленного на поддержку научных проектов в сфере общественно-политических наук¹.

Российские социологи отмечают заметный рост у россиян ощущения несправедливости, что ведет к повышению социальной напряженности, демотивации труда и дестабилизации общественных устоев. Проблема несправедливости, как указывает Г. Б. Юдин, со-

стоит не только в разности доходов и уровня жизни, но и в потере уверенного управления собственной жизнью, в тотальной зависимости от «капризов» власти, представителей экономической и политической элиты. Правовой нигилизм, выражающийся в несоблюдении законов и в отсутствии веры в его действенность, не есть нечто изначально свойственное либо привитое тому или иному народу — он основывается на том, что закон перестает быть единым для всех, нарушается то, что еще в Древней Греции называлось изомонией — равенством всех перед законом, что влечет неравенство в возможностях и неравенство в результатах. Отсутствие изомонии провоцирует даже прежде законопослушных людей на нарушение законов под предлогом того, что их массово и без нежелательных последствий для себя не соблюдают иные лица (или государство активно не препятствует этому). Неравенство

¹ См.: Герейханова А. Прогнозы и акценты // Российская газета. 2019. 31 янв. № 22 (7780).

перед законом порождает весьма опасную ситуацию, когда общество разделяется на «своих» и «иных», и соблюдать закон должны лишь последние. Длительное пребывание общества в таком состоянии влечет укоренение чувства несправедливости существующего порядка². Рост пространства социальной несправедливости, уменьшение критериев социального равенства приводят к ухудшению социального самочувствия, разрушению солидарных связей, общественного согласия и ослабляют действие главной функции социальной справедливости — быть «своеобразным защитным свойством общества, сохраняющим и поддерживающим его здоровье»³.

Эта проблема имеет непосредственное отношение к налогообложению: обеспечение торжества справедливости признается стратегической линией развития налогообложения. Справедливость — основной, наиболее важный его принцип, явление сложное и многогранное. Соответственно, и диапазон аспектов рассмотрения этой проблематики у российских экономистов и юристов (Е. А. Еременко, И. И. Кучерова, В. Г. Панскова, Б. К. Рамазановой, Д. А. Смирнова, И. А. Урубковой, Н. И. Химичевой, Ю. Д. Шмелева⁴ и др.)

² См.: *Выжutowич В.* Надо ли бороться с неравенством. Тема с социологом Г. Юдиным // *Российская газета*. 2019. 30 янв. № 19 (7777). С. 9.

³ *Анисимов А. С., Агеева М. А.* Понятие справедливости в современной социологии // *Сервис в России и за рубежом*. 2012. № 5 (32). С. 249—306.

⁴ См.: *Еременко Е. А.* Концепция справедливости налогообложения и ее влияние на совершенствование национальной налоговой системы: дис. ... канд. экон. наук. М., 2017; *Кучеров И. И.* Справедливость налогообложения и ее составляющие (правовой аспект) // *Финансовое право*. 2009. № 4. С. 24—28; *Пансков В. Г.* Принцип справедливости и его отражение при налогообложе-

весьма широк — от истоков, эволюции, общей концепции принципа справедливости, анализа ее составляющих, ее взаимосвязи с иными принципами, определения термина «справедливость» и ее социального, экономического, нравственного и иного содержания до изучения частных проявлений принципа справедливости и его действия применительно к отдельным видам налогов. Неизменная актуальность проблематики обусловлена высокой динамичностью развития правового регулирования налоговых отношений, что требует соотнесения его содержания с принципами налогообложения в целом и принципом справедливости в частности.

В случае с принципом справедливости первое, что сразу обращает на себя внимание, — это тот факт, что термин «справедливость», так широко используемый во многих нормативных правовых актах, не получил правового определения ни в одном из них. В этом смысле Налоговый кодекс РФ не является исключением: в Кодексе термин «справедливость» даже не упоминается.

нии физических лиц в российской налоговой системе // *ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика*. М., 2016. № 3. С. 58—72; *Рамазанова Б. К.* Истоки принципов налогообложения и их значение в современных условиях // *Теория и практика общественного развития*. 2014. № 2. С. 399—401; *Смирнов Д. А.* Принципы российского налогового права: понятие, формирование, реализация: монография / под ред. Н. И. Химичевой. М., 2011; *Урубкова И. А.* Принцип справедливости в налоговом праве (на примере налога на доходы физических лиц): дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011; *Химичева Н. И., Беликов Е. Г.* Принцип справедливости в правовом регулировании налогообложения доходов физических лиц // *Налоги*. 2016. № 2. С. 45—48; *Шмелев Ю. Д.* О критериях оценки эффективности и справедливости налоговой политики государства // *Экономика. Налоги. Право*. 2017. Т. 10. № 2. С. 113—120.

Парадоксальность ситуации очевидна, ведь в науке налогового права принцип справедливости представлен широко и многообразно. В статье 3 «Основные начала законодательства о налогах и сборах» НК РФ, где идет речь о принципах налогообложения в России, часть принципов просто поименована, часть нашла отражение в букве закона, содержание некоторых раскрыто и точно сформулировано — принцип справедливости не относится ни к одной из этих групп. Если использовать метод исключения и руководствоваться тем, что именно ч. 1 ст. 3 НК РФ содержит главные принципы налогообложения — обязательность, законность, добровольность, равенство, всеобщность, то можно утверждать, что принцип справедливости раскрывается во фразе: «При установлении налога учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога». В то же время вряд ли правильно было бы понимать справедливость в столь узко экономическом смысле: применительно к налогообложению она имеет и экономическое, и этическое, и правовое наполнение. Справедливость может трактоваться расширительно как совокупность иных принципов и сама быть частью, в частности, «конституционного принципа равенства, который в этой сфере (в сфере налогообложения. — *Прим. авт.*) понимается прежде всего как равномерность, нейтральность и справедливость»⁵. На наш взгляд, в качестве основы налогообложения расширительное толкование принципа справедливости предпочтительнее. В таком или ином прочтении, но важность этого принципа требует его

обязательного упоминания в ст. 3 НК РФ в числе первых наряду с равенством и всеобщностью.

Аналогичная ситуация складывается с презумпцией (принципом) добровольности, подразумеваемой положением ст. 57 Конституции РФ, ч. 1 ст. 3 НК РФ: «Каждое лицо обязано платить законно установленные налоги и сборы» и нашедшей отражение в термине «исполнение обязанности по уплате налога». Будучи принципом налогообложения, положенным в основу исполнения налоговой обязанности, принцип добровольности непосредственно связан с принципом обязательности с взимаемым характером обязательных налоговых платежей (ст. 3, 8 НК РФ), с самостоятельностью, а следовательно, удобством, простотой, экономичностью исполнения налоговой обязанности, что крайне актуально в современных условиях.

Итак, во-первых, принципом добровольности определяется взаимосвязь и соотношение между обязанностью лица платить и правом лица на уплату: при неправильном толковании последнего возникает опасность неоправданно расширенного толкования добровольности. Речь идет, с одной стороны, об установлении взаимосвязи между обязательностью и добровольностью, с другой — об их четком разграничении: обязательность не исключает добровольности, равно как и наличие добровольности не означает не-обязательности. Поэтому установление как права выбора между общим и специальным режимами исполнения налоговой обязанности, так и права выбора самого специального налогового режима не означает предоставления возможности неисполнения налоговой обязанности. «Налоговые правоотношения основаны на властном методе правового регулирования, а реализация конституционной обязанности платить законно установленные налоги предполагает субординацию, властное подчинение налогопла-

⁵ Постановление КС РФ от 6 июня 2019 г. № 22-П по делу о проверке конституционности положений подп. 3 п. 8 ст. 346⁴³, ст. 346⁴⁷ и п. 1 ст. 346⁴⁸ НК РФ, а также положений Закона Мурманской области «О патентной системе налогообложения на территории Мурманской области».

тельщика требованиям государства»⁶, и этот факт устанавливает приоритет обязательности над добровольностью. Во-вторых, принцип добровольности определяет взаимосвязь между уплатой и взысканием (двумя порядками исполнения налоговой обязанности), между уплатой, взысканием и взиманием, а также между уплатой, взысканием и обязательностью. И в-третьих, принцип добровольности неизбежно требует реализации мер по упрощению и облегчению исполнения налоговой обязанности. Однако факт отсутствия льготного, упрощенного и т. п. порядка исполнения налоговой обязанности при наличии объекта налогообложения не освобождает лицо от обязанности по уплате налога. Все эти аспекты в той или иной мере представлены в данной статье.

Принципы налогообложения и понятие «законно установленный налог» — краеугольные камни налогообложения и весьма сложные категории. И если судить по доводам и основаниям, которые приводятся в пользу тех или иных налоговых инициатив, далеко не все их авторы разбираются в этих категориях, что приводит к принятию правовых норм, противоречащих принципам налогообложения. В силу этого проблема реализации принципа справедливости и иных принципов налогообложения актуальна уже не столько для сферы правоприменения, сколько для правотворчества.

Другим краеугольным камнем является безусловный характер конституционной обязанности по уплате налогов и сборов. В связи с этим далее рассмотрим последние из принятых нововведений именно с точки зрения их соответствия

принципам налогообложения, главным образом — принципу справедливости, обязательности и добровольности: о содержании первого мы упомянули выше; в соответствии со вторым лицо уплачивает налоги, сборы и иные обязательные платежи в силу требования закона, а не исходя из собственного волеизъявления; согласно третьему принципу налогоплательщик наделен правом исполнять налоговую обязанность своими активными действиями, в силу чего применение к нему принудительных мер в виде взыскания вторично.

Особую озабоченность вызывает тот факт, что в последнее время все чаще звучат предложения о введении новых налогов (налоговых режимов) и сборов, расширении перечней объектов налогообложения по существующим налогам, но не с фискальной целью, о чем открыто заявляется, а с регулирующей. Однако согласно официальному определению налога и сбора налог имеет фискальную цель. Придание им карательной, профилактической, воспитательной и иной функции в целях легализации противоречит их правовой природе, чем и нарушается принцип стабильности и законности.

Известно, что у налогоплательщика нет никакой личной заинтересованности в уплате налога — он индивидуально безвозмездный: конечным бенефициаром является государство, которое, с одной стороны, создает условия для исполнения налоговой обязанности путем уплаты, с другой — обеспечивает неуплату налога его взысканием. Проблема в том, что осуществление последней функции весьма затратно. Именно последнее — значительные финансовые потери бюджета при осуществлении взыскания — стало основополагающей причиной многих налоговых инициатив, в основе которых тезис о том, что лица, уклоняющиеся от уплаты налога, с большей готовностью добровольно лега-

⁶ Постановление КС РФ от 6 июня 2019 г. № 22-П по делу о проверке конституционности положений подп. 3 п. 8 ст. 346⁴³, ст. 346⁴⁷ и п. 1 ст. 346⁴⁸ НК РФ, а также положений Закона Мурманской области «О патентной системе налогообложения на территории Мурманской области».

лизуются, если разработать простой и удобный способ уплаты. Весьма показателен в этом смысле подход, заявленный депутатом Н. Максимовой в отношении нового налогового режима для самозанятых: принятый пакет законов не преследует фискальной цели, а дает миллионам граждан возможность «выйти из тени», платить налоги по простой и дешевой схеме, получить защиту государства в целом и в частности, не быть подвергнутым уголовному наказанию за неуплату налогов⁷. Если рассматривать этот подход с теоретической точки зрения, его уязвимость становится более чем очевидной. Истинная причина уклонения от уплаты налога заключается в сущности налога (о чем мы выше говорили): 1) в его индивидуальной безвозмездности, в отсутствии у налогоплательщика личной заинтересованности в уплате налога, в его целевом предназначении для государственной казны; 2) в его взимании, что налагает на государство обязанность по взысканию налога в случае его неуплаты. Таким образом, слабая сторона конструкции налога с точки зрения добровольного исполнения налоговой обязанности — отсутствие у налогоплательщика личной заинтересованности, а с точки зрения последствий неуплаты налога — в отсутствии неотвратимости взыскания, в силу чего уплата налога теряет свой безусловно обязательный характер. Следовательно, реализация права государства на получение налоговых доходов напрямую зависит от его способности обеспечить не только уплату, но и взыскание налогов. Последнее связано со значительными финансовыми затратами. Именно заинтересованностью в снижении затрат на принудительное исполнение налоговой обязанности и объясняется этот ярко выраженный тренд — обес-

печить простоту, удобство, низкую затратность исполнения обязанности по уплате налогов. Однако при этом следует различать плательщиков и неплательщиков налогов и учитывать следующие обстоятельства. Во-первых, уплата налога является конституционной обязанностью, имеющей безусловный характер: ее надлежащее исполнение не может быть увязано с наличием условий, в частности, упрощающих или облегчающих исполнение. Во-вторых, в соответствии с правовой сущностью налога он не только обязателен и индивидуально безвозмезден, но и взимается. Это означает, что уплата налога и его взыскание — две корреспондирующие друг с другом обязанности: согласно ст. 45 НК РФ неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога являются основанием для применения мер по принудительному исполнению обязанности по уплате налога. Следовательно, на государство возложена обязанность по взысканию в той же мере, как и на налогоплательщика — по уплате. Уклонение от взыскания налога чревато весьма серьезными последствиями, крайне отрицательно сказывающимися на личной заинтересованности в «позитивном поведении» при исполнении налоговой обязанности: плательщики поставлены в худшее положение, чем неплательщики. Тем самым грубо нарушаются принципы обязательности, законности, всеобщности и равенства налогообложения, а следовательно, и принцип справедливости.

Массовое применение такого подхода наталкивает на мысль о необходимости — в целях придания взысканию безусловного характера — внесения изменений в ст. 3 «Основные начала законодательства о налогах и сборах» и в ст. 8 «Понятие налога, сбора, страховых взносов». В пункте 1 ст. 3 НК РФ после положения о том, что «каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы», целесо-

⁷ См.: Замахина Т. Скидка для няни // Российская газета. 2018. 16 нояб. № 258 (7721). С. 2.

образно указать следующее: ««Налоги и сборы в Российской Федерации подлежат взиманию: налоги и сборы обязательны к уплате, в случае неуплаты или неполной уплаты налоги и сборы обязательны ко взысканию». Таким образом подчеркиваются не только первичность уплаты, но и равная значимость обязанности по уплате и обязанности по взысканию. Будучи убежденными сторонниками тезиса о неотвратимости применения взыскания, которая обеспечивает обязательный характер налогового платежа, считаем нужным дополнить ст. 8 НК РФ еще одним признаком налога: это обязательный, обеспеченный государственным принуждением, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц. В предложенных формулировках взыскание имеет характер безусловной обязанности, но слабость этой позиции с точки зрения практического осуществления в том, что исполнение этой обязанности ничем не обеспечено.

Возможен и другой подход, когда взыскание носит характер права: если налогоплательщик имеет право на добровольное исполнение налоговой обязанности (уплату), то государство также имеет право принудить налогоплательщика исполнить эту обязанность надлежащим образом (взыскание). Серьезный недостаток этой позиции в том, что если взыскание рассматривать как право, то государство, руководствуясь теми или иными соображениями, вольно по своему усмотрению в одних случаях применять взыскание, в других нет. На практике взыскание чаще всего применяется в случае ненадлежащего исполнения налоговой обязанности и крайне редко — в случае длительного уклонения от уплаты налога. Складывается более чем парадоксальная ситуация: государство уходит от обязанности по выявлению лиц, постоянно уклоняющихся от уплаты налогов, и обеспечению взыскания неуплачен-

ных ими налогов, в то время как для добросовестных налогоплательщиков уплата налогов имеет обязательный характер. В результате налогоплательщики поставлены в неравное положение, угроза взысканием не воспринимается как реальная; идеология в стиле «зачем платить, когда можно не платить без всяких последствий» получает массовое распространение, демотивируя надлежащее исполнение налоговой обязанности.

Именно в этом контексте и с точки зрения обеспечения принципов налогообложения мы и решили проанализировать достоинства и недостатки нового специального налогового режима для самозанятых — налога на профессиональный доход⁸. Кроме того, представляется весьма продуктивным рассмотрение вопроса в контексте системных проблем теории и практики налогообложения в России.

Первая проблема — злоупотребление различными льготными механизмами, в том числе в целях легализации, для побуждения налогоплательщиков налогов и страховых взносов «выйти из тени». На стадии разработки, обсуждения и принятия нового налогового режима основной упор делался на посильность налоговой нагрузки, удобство, простоту (этот же подход превалирует и в первых отзывах о нем): налоговая ставка в 4% (6%) вместо 13%, никаких отчетов, никаких бухгалтеров, никакого обращения в налоговую службу, никаких походов к чиновникам, для уплаты налога достаточно пяти несложных действий при помощи мобильного приложения, в качестве бонуса — налоговый вычет в размере 10 тыс. руб. при первой уплате налога. Стремление придать новому налоговому режиму максимально

⁸ См. Федеральный закон от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Налог на профессиональный доход”».

льготный характер заслонило необходимость обеспечения его соответствия духу и букве действующего налогового законодательства.

Начнем с того, что НК РФ не оперирует понятием «в целях легализации», не делая, соответственно, различия в исполнении налоговой обязанности в фискальных целях и в целях легализации. Этого, на наш взгляд, и не должно быть: в целях легализации возможно лишь введение новых форм налогового контроля (о чем речь пойдет далее). Предоставление неплательщикам налогов льгот с целью их добровольного «выхода из тени» считается вполне оправданным, в то время как факт добросовестного исполнения налоговой обязанности не признается основанием для получения налоговых льгот. Равно как и получение заработной платы в размере МРОТ: она облагается НДФЛ в размере 13%, при этом не учитывается тот факт, что такую зарплату получают те, кого относят к новой категории бедных — «работающие бедные» (их численность — в пределах 4,9 млн человек⁹). Напрашивается вывод о том, что неплательщики налогов поставлены в лучшее положение, чем плательщики. Об этом свидетельствует тот факт, что новым налоговым режимом предусмотрена ответственность для тех, кто «вышел из тени», но стал уменьшать налоговую базу, в то время как тем, кто не легализовался, воспользовавшись этим режимом, такая участь не грозит.

Вышеизложенное, а также тот факт, что в современных условиях, когда именно посредством налоговых льгот осуществляется столь востребованная регулирующая функция налогов, актуализирует проблему обеспечения полноценной правовой регламентации института налоговых льгот. Статья 56

НК РФ, кроме определения понятия и порядка установления налоговых льгот, не содержит положений об основаниях их предоставления, целях и функциях, разновидностях, и в то время как: 1) НК РФ изобилует огромным количеством положений, имеющих льготный характер, но не поименованных в качестве налоговых льгот («скрытые» налоговые льготы); 2) привычные социальная, компенсационная, экономическая функции теперь дополняются целью легализации; 3) ст. 56 никоим образом не увязана со ст. 18, хотя специальные налоговые режимы имеют ярко выраженный льготный характер, их число растет с завидной частотой, но правовая регламентация имеет крайне усеченный характер; 4) среди оснований предоставления налоговых льгот вовсе отсутствует добросовестное исполнение налоговой обязанности. В таких условиях множественность и широта применения налоговых льгот вредят фискальной функции налогов и нарушают принципы равенства и всеобщности.

Мы не зря упомянули о «скрытых» налоговых льготах. Кроме сниженной налоговой ставки и упрощенного порядка регистрации и уплаты налога, характер налоговой льготы имеет и осуществление налогового контроля. Согласно ст. 30 и 82 НК РФ сущность налогового контроля — в обеспечении соблюдения законодательства о налогах и сборах, в наблюдении за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов. Предусмотренные ст. 90—99 НК РФ формы налогового контроля проводятся главным образом в рамках камеральной или выездной налоговых проверок, которые практически не применимы к условиям исполнения налоговой обязанности через мобильное приложение «Мой налог». Вопрос о том, как налоговые органы будут контролировать правильность исчисления налога (достоверность учета объектов налогообложения и

⁹ См.: Голодец О.: почти 5 млн человек в России получают зарплату ниже МРОТа. URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/news/2017/01/12/672704-mrot>.

определения налоговой базы), выявлять недоимку и осуществлять обязательное в этом случае взыскание, остается открытым.

Но все же главный недостаток нового налогового режима в том, что принцип обязательности уплаты: на основании требования закона независимо от волеизъявления лица и в силу наличия установленных НК РФ объектов налогообложения — подменен добровольностью, в то время как последняя имеет отношение к порядку исполнения налоговой обязанности, а не к факту ее наличия. Все, кто предлагают решить проблему налогообложения фрилансеров, работников творческих, свободных профессий, самозанятых и т. п. через систему «добровольных платежей», допускают именно эту грубейшую подмену, нарушающую сущностные принципы налогообложения. Более того, то, что является явным недостатком, преподносится как главное достоинство. И свидетельством тому служит заявление соавтора закона А. Макарова в одном из своих интервью о том, что принятый закон «предоставляет право, а не налагает обязанности» (потому никакого преследования, никаких новых налоговых проверок) — он «просто дает людям еще одну удобную возможность выполнять свою конституционную обязанность»¹⁰. Таким образом, то, что является для всех обязанностью, для самозанятых лишь право. Но если следовать этой логике, они по своему усмотрению будут решать вопрос о том, воспользоваться им этим правом или нет. Однако согласно ст. 57 Конституции РФ, ст. 3, 8 НК РФ первый признак налога — обязательность, следовательно, права, о котором говорит А. Макаров, нет и быть не может: лицо не вправе решать вопрос о том, уплачивать налоги или нет:

оно обязано их платить в силу установлений закона при наличии объекта налогообложения. Все изъятия из этого безусловного требования нарушают принципы всеобщности, равенства и справедливости. И совсем недопустимо предоставлять такое «право» неплательщикам, «уклонистам», таким образом ставя плательщиков в заведомо худшее положение.

Теперь о презумпции добровольности. Добровольность, простота, удобство — это принципы исполнения налоговой обязанности, в силу которых налогоплательщик сам совершает активные действия по исчислению и внесению сумм налога, поэтому законодательство предусматривает для этого самые разнообразные, удобные для налогоплательщика, способы. При этом добровольность исполнения налоговой обязанности — неотъемлемое право налогоплательщика, которого он не может быть лишен, что означает невозможность взыскания без обеспечения реализации права на добровольный порядок внесения налога. Таким образом, налогоплательщик имеет право исполнить свою обязанность путем уплаты налога, поэтому НК РФ оперирует понятием «обязанность по уплате налога». Если налогоплательщик уклоняется от уплаты налога, государство, обеспечивая действие принципа обязательности, приобретает право на применение принудительных мер исполнения обязанности (взыскание). Исходя из вышеизложенного, принципиальная ошибочность избранного подхода в том, что в отношении неплательщиков взыскание должно носить неотвратимый и безусловный характер. Установленный законом принцип обязательности уплаты требует активных действий именно обязующей стороны (государства), направленных на предупреждение, выявление, пресечение теневой занятости и на принуждение к легализации. В противном случае внесение налога теряет обязательный характер, вследствие

¹⁰ Налог для самозанятых: кого коснется и как будет работать закон. URL: <http://duma.gov.ru/news/28794/>.

чего у неплательщиков налога «позитивное поведение» так и не будет сформировано, а у добросовестных плательщиков станет постепенно утрачиваться.

Если говорить о недостатках нового налогового режима с точки зрения практического применения, то к их числу следует отнести его использование как способа оптимизации налоговых расходов и как новую возможность «ухода в тень»: и то и другое чревато уменьшением доходов бюджетов. Во-первых, многие индивидуальные предприниматели предпочитают быть зарегистрированными в качестве самозанятых по ряду причин: 1) низкие ставки; 2) отсутствие налогового контроля, в том числе на предмет соответствия статусу самозанятых; 3) необязательность контрольно-кассовых аппаратов. Во-вторых, достаточно заманчивой представляется перспектива вместо наемных работников привлекать самозанятых, что позволит не только уйти от уплаты страховых взносов, но и избежать мероприятий налогового контроля, которые не адаптированы к ситуации с самозанятыми. Если учесть тот факт, что остался неурегулированным весьма существенный вопрос о том, что собой представляет самозанятость — неформальную занятость, нелегальную деятельность или предпринимательскую деятельность, — предсказать массу иных проблем не составит труда. На все эти проблемы, а также на необходимость разработки механизма «корректного администрирования налога» указывают Е. П. Огородникова, А. В. Мандругин, Е. В. Краснова¹¹, о неоправданно кратком перечне видов деятельности пишет Е. С. Ситников¹². Экономисты

говорят о сложностях, связанных со «слабой приспособленностью российского законодательства к развитию сетевых технологий и переходом значительной части экономических отношений в электронную среду», что требует решения проблем как чисто технического, так и законодательного характера¹³.

На наш взгляд, для побуждения и принуждения к легализации нужен иной подход и иные меры: введением на каждую разновидность бизнеса нового налогового режима проблему не решить. Правильнее, руководствуясь методологическим принципом, получившим в науке название закона экономии средств (или закона достаточного основания), в соответствии с которым при подборе механизмов решения проблемы не следует предлагать многообразие методов без необходимости, — вместо введения новой категории: 1) использовать существующий институт индивидуальных предпринимателей, максимально упростив его (как это сделано для самозанятых); 2) оптимизировать и адаптировать к новым реалиям имеющиеся налоговые режимы, особенно патентную систему налогообложения и единый налог на временный доход. И это наиболее продуктивный путь. Уже сейчас требует разрешения проблема легализации гостиничного бизнеса (так, только в Крыму из 4500 мини-отелей зарегистрированы 1390, из 18 тыс. крымчан сдают свои квартиры в летний период легально лишь 399¹⁴), электронной коммерции, продажи услуг в социальных сетях. Последний пример для нашего исследования весьма показательен: рынок услуг в социальных

¹¹ См.: Огородникова Е. П., Мандругин А. В., Краснова Е. В. Налог на профессиональный доход: практика внедрения в Российской Федерации // Научная идея. 2018. № 1 (4).

¹² См.: Ситников Е. С. Налог на самозанятых: эксперимент в России // Юридические науки. 2018. № 16.

¹³ См.: Мастеров А. И. Проблемы налогообложения самозанятых граждан в России и пути их решения // Финансы и кредит. 2018. Т. 24. Вып. 8.

¹⁴ См.: Гусакова Е. Отели стоят в тени // Российская газета. 2018. 12 нояб. № 253 (7716). С. 8.

сетях растет изо дня в день, будучи абсолютно свободным от какого бы то ни было регулирования и налогообложения по той простой причине, что он недоступен для существующих мер воздействия (аналогия с самозанятыми очевидна). С этой точки зрения введение новых форм налогового контроля эффективнее, а значит, предпочтительнее по сравнению с введением новых видов специальных налоговых режимов. И проблема совершенствования форм налогового контроля: разработки современных и приспособления к постоянно меняющимся условиям наличествующих его инструментов — имеет более актуальный и первостепенный характер.

Представляется, что механизм легализации должен иметь целью продемонстрировать отношение государства к тем, кто добросовестно платит налоги, и показать, что в реальности ждет неплательщиков после легализации. В силу этого данный механизм — с учетом уже реализованных мер по упрощению и облегчению исполнения налоговой обязанности, в том числе посредством применения клиентоориентированного подхода и внедрения различных электронных сервисов, — должен включать совокупность следующих мер. На период «выведения из тени» вполне приемлемо установление налоговых каникул. Закон, их вводящий, должен не только предусматривать налоговые преференции (как в случае с действующими налоговыми каникулами для самозанятых¹⁵), но и давать ясное и развернутое представление о периоде, на который они рассчитаны, а также о последствиях для легализовавшихся и нелегализовавшихся: для первых — исполнение налоговой обязанности

в общем порядке, для вторых — применение всех имеющихся механизмов принуждения. В связи с этим примечательна первая попытка легализации самозанятых: в 2016 г. для них были введены налоговые каникулы, и с начала официальной регистрации самозанятых (с 11 мая 2017 г.) и по декабрь 2018 г. зарегистрировались лишь 813 человек¹⁶. Возникает вопрос: почему столь ограниченное количество самозанятых воспользовалось явной льготой? Причины не только в урезанном правовом регулировании, создающем ситуацию правовой неопределенности. Они имеют и чисто субъективный характер. При использовании механизмов стимулирования следует помнить, что результат во многом определяется ожиданиями каждого отдельно взятого лица, его личным восприятием предлагаемых мер как достаточных и убедительных. Простой и удобный способ уплаты — не единственный и не самый весомый аргумент. Самый серьезный вопрос связан с последствиями легализации. Известно, что правовое регулирование во многом определяется характером желаемых последствий, в зависимости от которых и подбирается правовой инструментарий. В нашем случае речь должна идти об обеспечении безусловности исполнения конституционной обязанности, о всемерной реализации права на уплату и неизбежности взыскания.

Чтобы угроза взысканием была реальной и исполнимой, необходимо ввести третий вид налоговых проверок — контрольную закупку: она более всего подходит для целей легализации, имея характер универсального правового инструмента, мало зависящего от особенностей легализуемой деятельности.

¹⁵ См. Федеральный закон от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

¹⁶ См.: Дума приняла в первом чтении законопроект о продлении налоговых каникул для самозанятых. URL: <https://www.interfax.ru/business/614161>.

Для определения сумм налога, подлежащих уплате по результатам проверок, можно использовать один из следующих вариантов: 1) ввести норму-фикцию о том, что сумма налога исчисляется за предшествующие три года по ставке 13%, исходя из налоговой базы, установленной в ходе контрольной закупки; 2) применительно к этой ситуации использовать механизм, предусмотренный ст. 91 НК РФ, — определение суммы налога по аналогии либо исходя из налоговой базы, определяемой в соответствии с положениями ст. 40 «Принципы определения цены товаров, работ и услуг для целей налогообложения».

Проведенное исследование позволяет прийти к следующим выводам.

Во-первых, предложенный механизм легализации самозанятых вряд ли можно признать целесообразным и оправданным не только в силу наличия уже достаточного правового инструментария, но и по причине несоответствия его правового регулирования принципам утвердившейся фундаментальной научной конструкции налогообложения в РФ.

Во-вторых, важность решения проблемы легализации не является достаточным основанием для установления исключительно льготного режима для лиц, длительное время уклонявшихся от уплаты налогов. Это обстоятельство и факт того, что вместо положенного в случае неисполнения обязанности по уплате налога взыскания и привлечения к ответственности избирается путь добровольной легализации, ставят плательщиков налогов в заведомо худшее положение по сравнению с неплательщиками. Это приводит к установлению господства субъективной справедливости, которая без учета требований объективной справедливости наряду со свойственным налогоплательщику стремлением защитить собственность порождает у него массу тре-

бований к государству, связанных с выполнением им различного рода обязательств.

В-третьих, главной причиной предпочтения такого подхода является значительность бюджетных затрат на осуществление налогового администрирования в целом и взыскания в частности. Однако требование п. 3 ст. 3 НК РФ: «налоги и сборы должны иметь экономическое основание» — предполагает, что определение объема расходов на администрирование налогов, сборов, страховых взносов является обязательной составной частью такого экономического обоснования, без чего эффективность налоговой системы обеспечена быть не может.

В-четвертых, наиболее перспективными вариантами решения проблемы легализации налоговыми методами — при сохранении утвердившейся тенденции облегчения исполнения налоговой обязанности — могут быть следующие: 1) установление налоговых каникул, обеспеченных качественной правовой регламентацией; 2) введение новых форм налогового контроля (в частности, контрольной закупки) и правовых положений, регламентирующих определение суммы налога, подлежащего уплате, по результатам их проведения; 3) упрощение исполнения налоговой обязанности в рамках института индивидуального предпринимателя и существующих специальных налоговых режимов; 4) оптимизация и адаптация последних к новым условиям и новым формам бизнеса.

В-пятых, очевидно, что при постановке вопроса о выборе между введением нового налогового режима и предложенным выше инструментарием речь может идти только об их эффективности по снижению остроты проблемы легализации, но не о решении проблемы теневой экономики как таковой.

Библиографический список

- Анисимов А. С., Агеева М. А. Понятие справедливости в современной социологии // Сервис в России и за рубежом. 2012. № 5 (32).
- Выжutowич В. Надо ли бороться с неравенством. Тема с социологом Г. Юдиным // Российская газета. 2019. 30 янв. № 19 (7777).
- Герейханова А. Прогнозы и акценты // Российская газета. 2019. 31 янв. № 22 (7780).
- Голодец О.: почти 5 млн человек в России получают зарплату ниже МРОТа. URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/news/2017/01/12/672704-mrot>.
- Гусакова Е. Отели стоят в тени // Российская газета. 2018. 12 нояб. № 253 (7716).
- Дума приняла в первом чтении законопроект о продлении налоговых каникул для самозанятых. URL: <https://www.interfax.ru/business/614161>.
- Еременко Е. А. Концепция справедливости налогообложения и ее влияние на совершенствование национальной налоговой системы: дис. ... канд. экон. наук. М., 2017.
- Замахина Т. Скидка для няни // Российская газета. 2018. 16 нояб. № 258 (7721).
- Кучеров И. И. Справедливость налогообложения и ее составляющие (правовой аспект) // Финансовое право. 2009. № 4.
- Мастеров А. И. Проблемы налогообложения самозанятых граждан в России и пути их решения // Финансы и кредит. 2018. Т. 24. Вып. 8.
- Налог для самозанятых: кого коснется и как будет работать закон. URL: <http://duma.gov.ru/news/28794/>.
- Огородникова Е. П., Мандругин А. В., Краснова Е. В. Налог на профессиональный доход: практика внедрения в Российской Федерации // Научная идея. 2018. № 1(4).
- Пансков В. Г. Принцип справедливости и его отражение при налогообложении физических лиц в российской налоговой системе // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. М., 2016. № 3.
- Рамазанова Б. К. Истоки принципов налогообложения и их значение в современных условиях // Теория и практика общественного развития. 2014. № 2.
- Ситников Е. С. Налог на самозанятых: эксперимент в России // Юридические науки. 2018. № 16.
- Смирнов Д. А. Принципы российского налогового права: понятие, формирование, реализация: монография / под ред. Н. И. Химичевой. М. 2011.
- Урубкова И. А. Принцип справедливости в налоговом праве (на примере налога на доходы физических лиц): дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011.
- Химичева Н. И., Беликов Е. Г. Принцип справедливости в правовом регулировании налогообложения доходов физических лиц // Налоги. 2016. № 2.
- Шмелев Ю. Д. О критериях оценки эффективности и справедливости налоговой политики государства // Экономика. Налоги. Право. 2017. Т. 10. № 2.

References

- Anisimov A. S., Ageeva M. A. The concept of justice in modern sociology. *Servis v Rossii i za rubezhom*, 2012, no. 5 (32), pp. 249—306. (In Russ.)
- Eremenko E. A. Conception of justice of the taxation and its influence on perfection of national tax system. Moscow, 2017. 162 p. (In Russ.)
- Gereykhanova A. Projection and accents. *Rossiyskaya gazeta*, 2019, January 31, no. 22 (7780). (In Russ.)
- Golodets O. Almost 5 million persons in Russia get wages more low minimum wage. Available at: <https://www.vedomosti.ru/economics/news/2017/01/12/672704-mrot>. (In Russ.)
- Gusakova E. Hotels stand in a shade. *Rossiyskaya gazeta*, 2018, November 12, no. 253 (7716). (In Russ.)
- Khimicheva N. I., Belikov E. G. Principle of justice in legal regulation of taxation of individuals' income. *Nalogi*, 2016, no. 2, pp. 45—48. (In Russ.)
- Kuchеров I. I. Justice of taxation and its components (legal aspect). *Finansovoe pravo*, 2009, no. 4, pp. 24—29. (In Russ.)
- Masterov A. I. Problems of taxation of self-employed persons in Russia and the ways of their solution. *Finansy i kredit*, 2018, vol. 24, iss. 8, pp. 1781—1798. (In Russ.)

Ogorodnikova E. P., Mandrugina A. V., Krasnova E. V. Tax on professional income: implementation practice in the Russian Federation. *Nauchnaya ideya*, 2018, no. 1 (4), pp. 31—34. (In Russ.)

Panskov V. G. The principle of fairness of taxation and its reflection in the tax system of the Russian Federation. *ETAP: ekonomicheskaya teoriya, analiz, praktika*. Moscow, 2016, no. 3, pp. 58—71. (In Russ.)

Ramazanov B. K. Sources of principles the taxation and their value in modern conditions. *Teoriya i praktika obshchestvennogo razvitiya*, 2014, no. 2, pp. 399—401. (In Russ.)

Shmelev Yu. D. On criteria for assessing the effectiveness and fairness of the state tax policy. *Ekonomika. Nalogi. Pravo*, 2017, vol. 10, no. 2, pp. 113—120. (In Russ.)

Sitnikov E. S. Tax on the self-occupied: experiment in Russia. *Yuridicheskie nauki*, 2018, no. 16, pp. 144—147. (In Russ.)

Smirnov D. A. Principles of the Russian tax right: concept, formation, realisation. Ed. by N. I. Khimicheva. M., 2011. 244 p. (In Russ.)

The Duma has accepted in first reading the bill of prolongation of tax vacation for the self-occupied. Available at: <https://www.interfax.ru/business/614161>. (In Russ.)

The tax for the self-occupied: whom will concern and as the law. Available at: <http://duma.gov.ru/news/28794/>. (In Russ.)

Urubkova I. A. Principle of justice in the tax right (on an example of the tax of individuals' incomes). Moscow, 2011. 182 p. (In Russ.)

Vyzhutovich V. Need to struggle with an inequality. A theme with the sociologist G. Yudin. *Rossiyskaya gazeta*, 2019, January 30, no. 19 (7777). (In Russ.)

Zamakhina T. Discount for the nurse. *Rossiyskaya gazeta*, 2018, November 16, no. 258 (7721). (In Russ.)