

Преференциальная система самостоятельного обеспечения участниками хозяйственных операций налоговой выгоды налогоплательщика

Андрей Владимирович Ильин 

Сибирский институт управления — филиал Российской академии
народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ,
Новосибирск, Россия
Контакт для переписки: ilinav2007@mail.ru 

Аннотация. Предметом данного исследования выступает совокупность налоговых отношений, при которых налоговая база либо налог уменьшается на суммы, начисленные (уплаченные) налогоплательщиком контрагенту и являющиеся налоговой выгодой. Такие налоги систематически используются налогоплательщиками для снижения налоговых обязательств за счет вовлечения в хозяйственные операции проблемных контрагентов и искусственного увеличения налоговой выгоды. Целью исследования является разработка для субъектов малого и среднего предпринимательства преференциальной и добровольно применяемой системы самостоятельного обеспечения налоговой выгоды налогоплательщика, стимулирующей организации и индивидуальных предпринимателей к отказу от фиктивных хозяйственных операций. Автором сформулированы условия применения указанной системы, совокупность стимулов, предоставляющих конкурентные преимущества применяющим ее налогоплательщикам. Разработанная система направлена на достоверное налоговое декларирование налогоплательщиком хозяйственных операций, выбор законопослушного контрагента, прозрачность предпринимательской деятельности и открытое взаимодействие с налоговым органом. Сделан вывод о важности предоставления организациям и индивидуальным предпринимателям возможности выбора между разными институциональными режимами в налогообложении, необходимости вовлечения субъектов малого и среднего предпринимательства в процесс сокращения фиктивных хозяйственных операций, снижения для них налоговой нагрузки.

Ключевые слова: налоговая выгода, преференциальное налогообложение, достоверные хозяйственные операции, фиктивные хозяйственные операции, обеспечение налоговой выгоды

Цитирование: Ильин А. В. 2024. Преференциальная система самостоятельного обеспечения участниками хозяйственных операций налоговой выгоды налогоплательщика // Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. Том 10. № 3 (39). С. 207–221. <https://doi.org/10.21684/2411-7897-2024-10-3-207-221>

Поступила 27.03.2024; одобрена 14.04.2024; принята 14.10.2024

Preferential system for participants in business transactions to receive self-securing tax benefit

Andrey V. Ilyin 

Siberian Institute of Management — A Branch of the Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Novosibirsk, Russia
Corresponding author: ilnav2007@mail.ru 

Abstract. This article studies a set of tax relations, in which the tax base or tax is reduced by the amounts which are accrued (paid) by the taxpayer to the counterparty and which are a tax benefit. Such taxes are systematically used by taxpayers to reduce tax liabilities by involving problematic counterparties in business transactions and artificially increasing tax benefits. This research aims to develop a preferential voluntarily applied system of self-sufficiency of taxpayer's tax benefit for small and medium-sized businesses, stimulating thus organizations and individual entrepreneurs to refuse fictitious business transactions. The author has formulated the conditions for the application of this system, a set of incentives that provide competitive advantages to taxpayers applying it. The developed system aims at reliable tax declaration of business transactions by the taxpayer, a choice of law-abiding counterparty, transparency of business activities, and open interaction with the tax authority. The results show the importance of providing organizations and individual entrepreneurs with an opportunity to choose between different institutional regimes in taxation, as well as involving small and medium-sized businesses in the process of reducing fictitious business transactions, thus, decreasing the tax burden for them.

Keywords: tax benefit, preferential taxation, credible business transactions, fictitious business transactions, securing tax benefit

Citation: Ilyin, A. V. (2024). Preferential system for participants in business transactions to receive self-securing tax benefit. *Tyumen State University Herald. Social, Economic, and Law Research*, 10(3), 207–221. <https://doi.org/10.21684/2411-7897-2024-10-3-207-221>

Received Mar. 27, 2024; Reviewed Apr. 14, 2024; Accepted Oct. 14, 2024

Введение

В налоговой системе России одной из наиболее острых и сложно решаемых проблем является уклонение от уплаты налогов. Действия государства по предотвращению уклонения от уплаты налогов и ужесточению ответственности за налоговые правонарушения считаются очевидной тенденцией развития современного налогообложения.

Анализ практики налогообложения показывает, что уклонение от уплаты налогов наиболее часто наблюдается при взимании налогов, у которых налоговая база либо налог уменьшается на суммы, начисленные (уплаченные) налогоплательщиком контрагенту. Таких налогов шесть: 1) НДФЛ, уплачиваемый индивидуальными предпринимателями (ИП); 2) акцизы; 3) НДС; 4) налог на прибыль организаций; 5) единый налог при упрощенной системе налогообложения для объекта налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов»; 6) единый сельскохозяйственный налог.

Указанные налоги систематически используются налогоплательщиками для снижения налоговых обязательств за счет вовлечения в хозяйственные операции проблемных контрагентов и искусственного увеличения налоговой выгоды. Уклонение от уплаты налогов, при взимании которых используется налоговая выгода, приводит к несопоставимым налоговым обязательствам участников хозяйственных операций и вызывает необеспеченную налоговую выгоду.

Для экономической науки возникает необходимость разделения налоговой выгоды на *обеспеченную* и *необеспеченную* в дополнение к дифференциации на *обоснованную* и *необоснованную* налоговую выгоду, сделанную в 2006 г. в практике налогообложения. Понятие «необоснованная налоговая выгода» используется только в конкретных налоговых спорах по результатам налоговых проверок и не отражает существа всех проблем в сфере налогообложения.

Понятие «необеспеченная налоговая выгода» более широкое, характеризующее результаты деформации механизмов исчисления налогов, при взимании которых используется налоговая выгода. Именно они должны интересовать экономическую науку, налогоплательщиков, общество и государство. Неуплаченный контрагентом налог не вызывает автоматического признания у налогоплательщика необоснованной налоговой выгоды (в частности, если у налогоплательщика отсутствовала камеральная и/или выездная налоговая проверка либо у него не выявлено налоговое правонарушение или в акте выездной налоговой проверки неполно отражены все имеющиеся налоговые правонарушения), но всегда означает необеспеченную налоговую выгоду у налогоплательщика.

Здесь возникает важная для экономической науки потребность компенсации государством выпадающих налоговых доходов, влекущая неизбежное повышение налоговой

нагрузки в экономике, поскольку проблема необеспеченной налоговой выгоды решается за счет ограничений других организаций и физических лиц, не имеющих отношения к спорной хозяйственной операции и уклонению от налогообложения.

Государство признает компенсацию недостаточности и неэффективности налогового контроля у налоговых правонарушителей несправедливым увеличением законопослушным налогоплательщикам налоговой нагрузки¹. В работах российских экономистов [Пансков, 2003, с. 38; Шаталов, 2003, с. 43; Пинская, 2004, с. 122; Майбуров, 2010, с. 275] также констатируется формирование повышенной налоговой нагрузки законопослушным налогоплательщикам вследствие чужого уклонения от налогообложения, не выявляемого налоговыми органами при осуществлении мероприятий налогового контроля, указывается на неравные конкурентные условия и более выгодное экономическое положение налогоплательщиков, уклоняющихся от уплаты налогов.

ФНС России каждый год отчитывается о сокращении теневого сектора экономики и увеличении налоговых поступлений, многократно превышающих рост ВВП. Утверждая об обелении экономики и сокращении числа налоговых правонарушений, государство одновременно регистрирует нелогичный значительный рост материального ущерба от совершения налоговых преступлений и каждый последующий год выявляет всё большие суммы неуплаченных налогов у меньшего числа проверенных организаций и ИП с заведомо недостоверными сведениями в налоговых декларациях и формальным документооборотом.

Важно отметить наблюдаемую тенденцию роста в налоговой системе России числа организаций, исключенных налоговыми органами из ЕГРЮЛ. По решениям налоговых органов, в 2006–2023 гг. исключено из ЕГРЮЛ более 6,6 млн организаций. Если обратиться к актам налоговых проверок, то появятся все основания полагать, что часть указанных организаций имела самое непосредственное отношение к уклонению от уплаты налогов, существенные платежные обороты по расчетным счетам в банках за пределами двенадцатимесячного срока, и минимальные суммы уплаченных в бюджет налогов. У них скрытая недоимка и не выявленные налоговыми органами умышленные налоговые правонарушения, базирующиеся на формальном документообороте и заведомо недостоверных налоговых декларациях.

Эти организации создавались и использовались для умышленной неуплаты налогов во время активного обеления экономики, неоднократного ужесточения требований к государственной регистрации юридических лиц, широкого анализа налоговыми органами выписок по операциям организаций и ИП по счетам в банках, их сопоставления с налоговыми декларациями, наличия налогового контроля, основанного на цифровизации, сплошным методом стыкующего между собой все хозяйственные операции налогоплательщиков по НДС [Гашенко и др., 2019, с. 11; Майбуров, Иванов, 2019, с. 172].

¹ О бюджетной политике на 2000 год: Бюджетное послание Президента РФ от 12.04.1999 Правительству РФ // КонсультантПлюс: справочно-правовая система. <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=EXP&n=206928#RR8fkUUA94JqF87v> (дата обращения: 01.11.2024); О бюджетной политике в 2013–2015 годах: Бюджетное послание Президента РФ от 28.06.2012 Федеральному собранию // КонсультантПлюс: справочно-правовая система. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_131836/ (дата обращения: 01.11.2024).

Таким образом, именно при взимании налогов, использующих налоговую выгоду, формируются актуальные и острые проблемы, отрицательно влияющие на защиту частной собственности налогоплательщиков и регулирование экономики¹. Они вносят серьезный вклад в неопределенность и дестабилизацию налоговой системы России, негативно отражаются на эффективности и справедливости налогообложения.

Результаты и обсуждение

Для улучшения ситуации уместно стимулировать и поощрять любые формы самоорганизации налогоплательщика, предполагающие побуждение к добровольному исполнению налоговых обязательств, самостоятельный контроль исчисления и уплаты налогов, при взимании которых используется налоговая выгода. К решению проблемы необеспеченной налоговой выгоды требуется подключить законопослушные организации и физических лиц, заинтересованных в снижении налоговой нагрузки и повышении уровня защиты частной собственности.

Система самостоятельного обеспечения налоговой выгоды налогоплательщика

Автор полагает, что для субъектов малого и среднего предпринимательства целесообразно создать систему самостоятельного обеспечения налоговой выгоды налогоплательщика участниками хозяйственных операций, базирующейся на трех принципах: 1) прозрачности хозяйственных операций налогоплательщика; 2) полной уплаты налогоплательщиком налога, при взимании которого используется налоговая выгода; 3) обмена обеспеченной налоговой выгоды налогоплательщика на налоговые преференции.

Принцип прозрачности хозяйственных операций налогоплательщика предполагает информирование налогового органа о хозяйственных операциях, совершенных налогоплательщиком в налоговом периоде. Он стимулирует налогоплательщика к выбору законопослушного контрагента, в полном объеме исполняющего налоговую обязанность, и к открытому взаимодействию с налоговым органом.

Принцип полной уплаты налогоплательщиком налога, при взимании которого используется налоговая выгода, предполагает добровольное полное исполнение организациями и ИП обязанности по уплате налога по совершенным хозяйственным операциям.

Принцип обмена обеспеченной налоговой выгоды налогоплательщика на налоговые преференции предполагает предоставление конкурентных преимуществ организациям и ИП, применяющим систему самостоятельного обеспечения участниками хозяйственных операций налоговой выгоды налогоплательщика.

Эта система применяется организациями и ИП на добровольной основе в течение всего периода осуществления предпринимательской деятельности и предусматривает ряд условий.

¹ Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды (утв. Президиумом ВС РФ 13.12.2023) // КонсультантПлюс: справочно-правовая система. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_464347/ (дата обращения: 01.11.2024).

Во-первых, предоставление налогоплательщиком расширенных налоговых деклараций по налогам, при взимании которых используется налоговая выгода.

Для подтверждения показателей налоговой декларации по налогу организации и ИП одновременно с налоговой декларацией представляют в налоговый орган выписку по операциям по счетам в банке. Ее наличие вместе с налоговой отчетностью создает прозрачное налогообложение и условия для проведения налоговым органом налоговой проверки на предмет соответствия показателей налоговой декларации налогоплательщика выписке по операциям по счетам в банке.

Предоставление выписки по операциям по счетам в банке, несмотря на имеющиеся различия между методом начисления и кассовым методом, стимулирует налогоплательщика к достоверному заявлению в налоговой декларации суммы выручки от реализации товаров, работ, услуг, а налоговый орган обязывает к своевременному выявлению возможных расхождений.

Для плательщиков налогов, при взимании которых используется налоговая выгода, в налоговые декларации вводятся разделы, содержащие информацию из книг покупок и продаж, а также из банковской выписки о приходных и расходных операциях за истекший налоговый период. Письменно заявляя налоговому органу о совершенных хозяйственных операциях с идентифицируемыми контрагентами, налогоплательщик создает прозрачное налогообложение и условия для проведения налоговой проверки на соответствие показателей налоговых деклараций у участников хозяйственных операций.

Предоставление расширенных налоговых деклараций стимулирует налогоплательщика к выбору законопослушного контрагента, в полном объеме исполняющего обязанность по уплате налогов, и к достоверному заявлению в налоговой декларации реально совершенных хозяйственных операций. Получение налоговой декларации, содержащей информацию обо всех хозяйственных операциях по приобретению товаров, работ, услуг и их реализации, обязывает налоговый орган к своевременному проведению налоговой проверки на сопоставимость показателей налоговых деклараций у участников хозяйственных операций.

В предоставлении налогоплательщиком расширенных деклараций по налогам, при взимании которых используется налоговая выгода, реализуется принцип прозрачности хозяйственных операций налогоплательщика, своевременное информирование о них налогового органа и открытое взаимодействие налогоплательщика с налоговым органом.

Во-вторых, предоставление налогоплательщиком налоговому органу первичных учетных документов (информации) и пояснений, касающихся исчисления и уплаты налогов, при взимании которых используется налоговая выгода, и совершенных хозяйственных операций с контрагентом. Здесь также реализуется принцип прозрачности хозяйственных операций налогоплательщика.

Система самостоятельного обеспечения налоговой выгоды предполагает прозрачность налогообложения, открытость налогоплательщика, исключает ограничения или отказ в предоставлении налоговому органу первичных учетных документов, информации и пояснений. Поэтому организации и ИП добровольно принимают на себя обязательство представить налоговому органу по письменному требованию первичные учетные документы,

служащие основанием для исчисления и уплаты налогов, при взимании которых используется налоговая выгода, а также необходимую информацию и пояснения по совершенным хозяйственным операциям.

Таким образом, система самостоятельного обеспечения налоговой выгоды стимулирует налогоплательщика исполнять свои обязанности по ведению учета доходов (расходов) и объектов налогообложения, обеспечению сохранности данных бухгалтерского и налогового учета, открытому взаимодействию с налоговым органом, что нередко отсутствует в настоящее время в практике налогообложения.

В-третьих, отказ от ненадлежащего использования конструкции юридического лица. Здесь реализуется принцип полной уплаты налогоплательщиком налога, при взимании которого используется налоговая выгода.

Система самостоятельного обеспечения налоговой выгоды не допускает избавление физических лиц от ненужных организаций, фиктивное изменение состава учредителей (участников), руководителя и местонахождения, отсутствие по юридическому адресу, недостоверность иных сведений, миграцию брошенных организаций и их исключение из ЕГРЮЛ по решению регистрирующего органа. Общеизвестна массовость всех этих негативных явлений в налоговой системе России.

Все сведения об организации, применяющей систему самостоятельного обеспечения налоговой выгоды, содержащиеся в государственном реестре, соответствуют действительности. Реорганизация и ликвидация таких организаций допустимы только после проведения налоговой проверки, установления реальных налоговых обязательств, предъявления налоговым органом как кредитором требований соответственно к налогоплательщику-организации, ее правопреемнику, ликвидационной комиссии, арбитражному управляющему и их полного удовлетворения.

В-четвертых, применение субсидиарной ответственности учредителей (участников) и руководителя по задолженности организации по налогам, при взимании которых используется налоговая выгода.

Система самостоятельного обеспечения налоговой выгоды предполагает полное исполнение организацией обязанности по уплате налога, при взимании которого используется налоговая выгода, по совершенным хозяйственным операциям. Поэтому исполнение обязанности по уплате налогов, при взимании которых используется налоговая выгода, может быть возложено на учредителей (участников) и руководителя организации, являющихся лицами, в интересах которых осуществлялись хозяйственные операции организации. Если у организации недостаточно денежных средств и иного имущества для полного исполнения обязанности по уплате налога, остающаяся задолженность должна быть погашена ее учредителями (участниками), руководителем, которые несут субсидиарную ответственность.

В отношении оспариваемой организацией задолженности по налогам субсидиарная ответственность учредителей (участников) и руководителя не применяется до вступления в силу решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, а при обращении организации в арбитражный суд — до вступления в силу решения арбитражного суда.

Стимулирование и поощрение исполнения налоговых обязанностей

Самостоятельность участников хозяйственных операций в обеспечении налоговой выгоды налогоплательщика, побуждение к добровольному исполнению налоговых обязанностей требует стимулирования и поощрения. Консенсус субъектов малого и среднего предпринимательства и государства в налогообложении в силу принципа обмена обеспеченной налоговой выгоды налогоплательщика на налоговые преференции предполагает обязательное предоставление конкурентных преимуществ имущественного и организационного характера организациям и ИП, применяющим систему самостоятельного обеспечения налоговой выгоды налогоплательщика. Они должны оказаться в более выгодном экономическом положении.

Во-первых, сокращение сферы применения уголовных, административных и налоговых санкций и пеней.

Система самостоятельного обеспечения налоговой выгоды настроена на полное исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налога. Поэтому предлагается не использовать ст. 198 УК РФ, 199 УК РФ, 199.2 УК РФ, 15.11 КоАП РФ, 122 НК РФ в отношении ИП и организаций, применяющих систему самостоятельного обеспечения налоговой выгоды. Кроме того, предлагается не начислять пеню на сумму недоимки, образовавшуюся в связи с неспособностью показателей налоговых деклараций участников хозяйственной операции, выявленную при налоговой проверке, при условии уплаты налогоплательщиком недостающей суммы налога.

Неприменение государством налоговых санкций и пеней позволяет налогоплательщикам значительно снизить издержки, поскольку в структуре начислений по результатам выездных налоговых проверок доля пеней и налоговых санкций имеет положительную динамику и по итогам 2022 г. составила 52,6% от суммы налогов (табл. 1).

Во-вторых, снижение суммы подлежащих уплате налогоплательщиками налогов, при взимании которых используется налоговая выгода. Система самостоятельного обеспечения налоговой выгоды налогоплательщика адресована субъектам малого и среднего предпринимательства, уровень налоговой нагрузки которых необходимо снижать.

В экономической литературе по отношению по отношению к прибыли справедливо признается более высокая налоговая нагрузка у субъектов малого и среднего предпринимательства, чем у крупных налогоплательщиков¹ и констатируется целесообразность ее снижения [Рошупкина, 2019, с. 98]. Одновременно подчеркивается на характерность налоговых правонарушений, связанных с необеспеченной налоговой выгодой налогоплательщика, именно для субъектов малого и среднего предпринимательства [Радаев, 2014, с. 70; Агузарова, 2019, с. 92].

Здесь уместно вспомнить фрагменты выступлений Президента РФ, посвященных вопросам налогообложению и налоговой нагрузки. В бюджетном послании от 12.04.1999 Правительству РФ «О бюджетной политике на 2000 год» глава государства отметил:

¹ Сектор малого и среднего предпринимательства: Россия и мир // Ин-т экономики роста им. П. А. Столыпина. 2018. 27 июля. С. 12. <https://stolypin.institute/research/our/sektor-malogo-i-srednego-predprinimatelstva-rossiya-i-mir> (дата обращения: 01.11.2024).

«Мы имеем массовое сокрытие доходов и низкую собираемость налогов, что приходится компенсировать высокими налоговыми ставками. Страдают люди, не имеющие возможность скрывать доходы, люди честные и работающие, которые должны быть опорой, а не жертвой государства».

В бюджетном послании от 28.06.2012 «О бюджетной политике в 2013–2015 годах» Президент РФ указал:

«Правительство РФ должно принять конкретные меры противодействия уклонению от уплаты налогов, исходя из того, что при увеличении в результате осуществления этих мер налоговых доходов могут быть приняты решения о снижении существующей налоговой нагрузки».

Именно эти актуальные проблемы должны найти свое справедливое, эффективное и прагматичное решение в будущем изменении налоговых отношений. Здесь требуется доработать налоговую систему России. На решение данных проблем как раз нацелена преференциальная система самостоятельного обеспечения участниками хозяйственных операций налоговой выгоды налогоплательщика.

В интервью газете «Ведомости» 21 ноября 2018 г. доктор экономических наук М. В. Мишустин сообщил: «За последние пять лет у нас средний рост ВВП составил примерно 1,2%, а рост налоговых доходов — почти на 70%, без инфляции 39,6%, т. е. разница между ростом экономики и налоговых доходов в 33 раза»¹.

Таким образом, значительное увеличение налоговых доходов обуславливает возможность снижения налоговой нагрузки, тем более субъектам малого и среднего бизнеса, применяющим систему самостоятельного обеспечения налоговой выгоды налогоплательщика, которая исключает уклонение от уплаты налогов, при взимании которых используется налоговая выгода, расширяет налоговую базу и не создает предпосылок для увеличения налоговой нагрузки.

В российской экономике принадлежность организации и индивидуального предпринимателя к малому и среднему бизнесу определяется численностью работников и величиной дохода. Пороговые значения по численности работников установлены до 15, 100 и 250 человек, а по доходу — соответственно, до 120, 800 млн руб. и до 2 млрд руб.

По состоянию на 1 января 2024 г. в едином государственном реестре субъектов малого и среднего предпринимательства находилось 2 285 855 организаций и 4 061 916 ИП. Общее количество организаций и ИП, применяющих упрощенную систему налогообложения с объектом доходы и патентную систему налогообложения, составляет 4 420 484. Следовательно, на применение системы самостоятельного обеспечения налоговой выгоды налогоплательщика может претендовать 1 927 287 субъект малого и среднего предпринимательства (табл. 2).

¹ Базанова Е., Стеркин Ф. Руководитель ФНС: Пресловутого давления налоговой службы не существует // Ведомости. 2018. 21 нояб. <https://www.vedomosti.ru/economics/characters/2018/11/20/786996-rukovoditel-fns> (дата обращения: 01.11.2024).

Табл. 1. Структура начислений по результатам выездных налоговых проверок, млрд руб.
Table 1. Structure of accruals based on the field tax audits results, bln rub.

Показатели, млн руб.	Годы										
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022		
Доначислено по результатам выездных налоговых проверок организаций и ИП	286,6	265,2	348,7	309,7	313,4	297,4	196,3	382,8	675,2		
Налог	209,9	195,9	251,9	221,4	221,6	209,5	135,7	257,8	442,4		
Пени и налоговые санкции	76,7	69,2	96,7	88,3	91,7	87,9	60,6	125,0	232,8		
Отношение пеней и налоговых санкций к доначислениям по результатам выездных налоговых проверок, %	26,7	26,1	27,7	28,5	29,2	29,5	30,8	32,7	34,8		
Отношение пеней и налоговых санкций к налогу, %	36,5	35,3	38,3	39,8	41,3	41,9	44,7	48,5	52,6		

Источник: ФНС России.

Source: The Russian Federal Tax Service.

Табл. 2. Количество субъектов малого и среднего предпринимательства в России на 1 января 2024 г., имеющих право применять систему самостоятельного обеспечения налоговой выгоды налогоплательщика

Table 2. No. of small and medium-sized businesses in Russia as of January 1, 2024, that have the right to apply the system of self-securing tax benefit

	Организации	ИП	Итого	ИП, применяющие патентную систему налогообложения		Организации и ИП, применяющие упрощенную систему налогообложения		Итого
				Итого	с объектом доходы			
Микро	2 082 325	4 032 285	6 114 610	1 283 655	3 136 829	1 694 126	1 694 126	
Малые	185 197	29 229	214 426	—	—	214 426	214 426	
Средние	18 333	402	18 735	—	—	18 735	18 735	
Всего	2 285 855	4 061 916	6 347 771	—	—	1 927 287	1 927 287	

Источник: ФНС России.

Source: The Federal Tax Service of the Russian Federation.

В табл. 3 представлена оценка уменьшения бюджетных поступлений в зависимости от понижения суммы исчисленных налогов, при взимании которых используется налоговая выгода, до 20%. В расчетах учтена общая сумма поступлений указанных налогов от всех налогоплательщиков (включая крупных организаций, обеспечивающих около 80% налоговых поступлений в бюджетную систему России) [Титов, 2018, с. 13].

Поскольку мы предлагаем применять систему самостоятельного обеспечения налоговой выгоды налогоплательщика лишь в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, то при понижении суммы исчисленных налогов на 15% бюджетные поступления снизятся на 595,4 млрд руб., а при понижении на 20% снижение бюджетных поступлений составит 793,9 млрд руб.

В-третьих, для организаций и ИП, применяющих систему самостоятельного обеспечения налоговой выгоды налогоплательщика, нужно повысить уровень защиты частной собственности и беспрепятственного осуществления предпринимательской деятельности. Предлагается изменить механизм бесспорного порядка взыскания с них налогов, пеней и налоговых санкций, начисленных налоговыми органами при проведении налоговых проверок.

В отношении указанных субъектов принудительное взыскание исчисленных налоговым органом по результатам налоговой проверки сумм налогов, пеней и налоговых санкций приостанавливается до истечения срока на судебное обжалование. В случае судебного обжалования бесспорный порядок взыскания налогов, пеней и налоговых санкций приостанавливается до вступления решения арбитражного суда в законную силу. При необращении налогоплательщика в арбитражный суд суммы налогов, пеней и налоговых санкций взыскиваются в бесспорном порядке по истечении срока на судебное обжалование акта налогового органа, вынесенного по результатам налоговой проверки.

Система самостоятельного обеспечения налоговой выгоды предполагает добровольное полное исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налога. Поэтому в отношении применяющих ее организаций и ИП недопустимо вынесение налоговыми органами решений о принятии обеспечительных мер, тем более после вынесения решения о проведении выездной налоговой проверки, как предложило в 2021 г. Правительство РФ.

В итоге получаемые преимущества позволяют снизить издержки, понесенные такими налогоплательщиками по сравнению с налогоплательщиками, не применяющими систему самостоятельного обеспечения налоговой выгоды, и они, не осуществляя хозяйственных операций с проблемными контрагентами, должны оказаться в более выгодном экономическом положении.

Таким образом, задача уменьшения налоговой нагрузки для субъектов малого и среднего предпринимательства решается комплексно, в зависимости от сокращения ими объемов фиктивных хозяйственных операций, а не абстрактно, в виде простого уменьшения до какого-то определенного процента доли налогов в ВВП. У налогоплательщика появляются экономические условия, стимулирующие выбирать законопослушного контрагента, полностью исполняющего обязанности по уплате налога.

Табл. 3. Оценка уменьшения бюджетных поступлений в результате снижения налогов, при взимании которых используется налоговая выгода, млн руб.

Table 3. Estimated decrease in budget revenues due to tax reductions, when the tax benefit is used, mln rub.

	НДС	Налог на прибыль	УСН	ЕСХН	НДФЛ	Акциз	Итого
Сумма, исчисленная к уплате в бюджет в 2022 г.	7 181 807,0	6 150 089,0	1 101 040,0	17 349,0	20 105,0	974 952,0	15 445 342,0
Субъектами малого и среднего предпринимательства	1 436 361,4	1 230 017,8	1 101 040,0	3 469,8	4 021,0	194 990,4	3 969 900,4
1% пункт	14 363,6	12 300,2	11 010,4	34,7	40,2	1 949,9	39 699,0
Снижение на 10%	143 636,1	123 001,8	110 104,0	346,9	402,1	19 499,0	396 990,0
Снижение на 15%	215 454,2	184 502,6	165 156,0	520,5	603,2	29 248,6	595 485,0
Снижение на 20%	287 272,2	246 003,5	220 208,0	693,9	804,2	38 998,0	793 980,0

Источник: ФНС России.

Source: The Federal Tax Service of the Russian Federation.

Создается прозрачная система самостоятельного контроля участников хозяйственных операций, базирующаяся на их взаимной заинтересованности в исключении асимметричных налоговых обязательств и необеспеченной налоговой выгоды налогоплательщика. Она эффективно и справедливо дополняет налоговый контроль государства.

На основе системы самостоятельного обеспечения участниками хозяйственной операции налоговой выгоды налогоплательщика можно сформировать универсальный механизм льготирования, главным достоинством, которого является встраиваемость в механизм действия любого налога, при взимании которых используется налоговая выгода. Увязка государством налоговых преимуществ с обеспечением налоговой выгоды налогоплательщика может стать эффективным стимулом для постепенного снижения объема фиктивных хозяйственных операций в экономике.

В системе самостоятельного обеспечения участниками хозяйственной операции налоговой выгоды налогоплательщика при участии в хозяйственной операции контрагента и исполнения им обязательства обязанность по уплате налога может быть возложена на налогоплательщика в случае его осведомленности о нарушении контрагентом законодательства о налогах и сборах. При таких обстоятельствах налоговый орган составляет акт налоговой проверки с начислением сумм налога налогоплательщику.

Поэтому последствием нарушения системы самостоятельного обеспечения налоговой выгоды должна стать обязанность контрагента, не обеспечившего получение налогоплательщиком налоговой выгоды, возместить ему неполученную налоговую выгоду и причиненные убытки, что может отражаться в условиях договоров, заключаемых организациями и ИП. Налогоплательщик вправе предъявить иск в арбитражный суд к контрагенту о возмещении неполученной налоговой выгоды и причиненных убытков на основании имеющихся договорных отношений и первичных учетных документов.

Кроме того, представляется обоснованным установить право регрессного (обратного) требования учредителей (участников) и руководителя организации к самой организации, базирующееся на уплате налога, при взимании которого используется налоговая выгода. К ним также переходит право требовать от организации возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности по уплате налога.

Заключение

Автором предложена добровольно применяемая субъектами малого и среднего предпринимательства преференциальная система самостоятельного обеспечения налоговой выгоды налогоплательщика, стимулирующая организации и ИП к отказу от фиктивных хозяйственных операций, снижающая для них налоговую нагрузку.

Сформулированы условия применения указанной системы, совокупность стимулов, предоставляющих конкурентные преимущества применяющим ее налогоплательщикам. Предлагаемая система направлена на достоверное налоговое декларирование налогоплательщиком хозяйственных операций, выбор законопослушного контрагента, прозрачность предпринимательской деятельности и открытое взаимодействие с налоговым органом.

Как известно, любое изменение в налогообложении влияет на экономику в целом. Никаким законодательным актом нельзя осуществить быструю трансформацию менталитета людей. Изменения всегда происходят медленно. Поэтому на начальном этапе количество организаций и ИП, применяющих систему самостоятельного обеспечения налоговой выгоды налогоплательщика, будет небольшим. Может быть, не больше имеющих в России на 1 января 2024 г. 95 полных товариществ, 165 товариществ на вере и 28 обществ с дополнительной ответственностью.

Однако информационная поддержка, связанная с разъяснением смысла новых правил, даст нужные результаты. Тем более что действующие механизмы налогов, при взимании которых используется налоговая выгода, имеют существенные недостатки и не могут быть единственно верными.

Параллельное существование действующего механизма взимания налогов, при взимании которых используется налоговая выгода, и системы самостоятельного обеспечения налоговой выгоды налогоплательщика, предполагающее возникновение своеобразной конкуренции между ними, позволит организациям и ИП свободно выбирать между разными институциональными режимами.

Пусть у налогоплательщиков появится право выбора. Убеждены, авторские предложения будут поняты и приняты частью организаций и ИП. Тем самым в процесс решения проблемы необеспеченной налоговой выгоды налогоплательщика будет вовлекаться не только государство, но и сознательная часть общества, позволяя развивать стимулирующую функцию налога, расширять налоговую базу, устанавливать относительно небольшие налоговые ставки и создавать более справедливую, стабильную и эффективную налоговую систему России.

Список источников

- Агузарова Л. И., Агузарова Ф. С. 2019. Формы и методы налогового контроля в Российской Федерации: монография. Владикавказ: СОГУ им. К. Л. Хетагурова. 157 с.
- Гашенко И. В., Орбинская И. В., Зима Ю. С. 2019. Достижение эффективности налогового администрирования НДС в условиях автоматизации и цифровизации налоговых процессов // *Налоги и налогообложение*. № 11. С. 1–7. <https://doi.org/10.7256/2454-065X.2019.11.31394>
- Майбуров И. А. и др. 2010. Налоговая политика: теория и практика / под ред. И. А. Майбура. М.: ЮНИТИ-ДАНА. 519 с.
- Майбуров И. А., Иванов Ю. Б. (ред.). 2019. Налоги в цифровой экономике. Теория и методология: монография. М.: ЮНИТИ-ДАНА. 279 с.
- Пансков В. Г. 2003. Российская налоговая система: проблемы развития. М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М. 237 с.
- Пинская М. Р. 2004. Основы теории налогов и налогообложения / под ред. В. С. Барда. М.: Палеотип. 216 с.
- Розупкина В. В., Саркисов В. Б. 2019. Государственный налоговый менеджмент в системе налогового администрирования: региональный аспект: монография. Ставрополь: Изд-во СКФУ. 159 с.

- Шаталов С. Д. 2003. Методология формирования и развития налоговой системы Российской Федерации: автореф. дис. ... д-ра экон. наук. М. 48 с.
- Радаев В. В. (ред.). 2014. Экономико-социологический анализ влияния изменений в системе налогообложения на поведение компаний на товарных рынках России. М.: Изд. дом Высшей школы экономики. 120 с.

References

- Aguzarova, L. I., & Aguzarova, F. S. (2019). *Forms and methods of tax control in the Russian Federation*. SOGU named after. K. L. Khetagurov. [In Russian]
- Gashenko, I. V., Orobinskaya, I. V., & Zima, Yu. S. (2019). Achieving the effectiveness of VAT tax administration in the conditions of automation and digitalization of tax processes. *Taxes and Taxation*, (11), 1–11. <https://doi.org/10.7256/2454-065X.2019.11.31394> [In Russian]
- Maiburov, I. A., et al. (2010). *Tax Policy: Theory and Practice* (I. A. Maiburov, Ed.). UNITY-DANA. [In Russian]
- Maiburov, I. A., & Ivanov, Yu. B. (Eds.). (2019). *Taxes in the Digital Economy. Theory and Methods*. UNITY-DANA. [In Russian]
- Panskov, V. G. (2003). *Russian Tax System: Development Problems*. Vuzovskiy учебник: INFRA-M. [In Russian]
- Pinskaya, M. R. (2004). *Fundamentals of the Theory of Taxes and Taxation* (V. S. Barda, Ed.). Paleotiy. [In Russian]
- Roshchupkina, V. V., & Sarkisov, V. B. (2019). *State Tax Management in the Tax Administration System: The Regional Aspect*. Publishing house of North Caucasian Federal University. [In Russian]
- Shatalov, S. D. (2003). *Methodology of Formation and Development of the Tax System of the Russian Federation* [Dr. Sci. (Econ.) dissertation abstract]. [In Russian]
- Radaev, V. V. (Ed.). (2014). *Economic and Sociological Analysis of the Impact of Changes in the Taxation System on the Behavior of Companies in the Commodity Markets of Russia*. Publishing House of the Higher School of Economics. [In Russian]

Информация об авторе

Андрей Владимирович Ильин, кандидат экономических наук, доцент, кафедра конституционного и муниципального права, Сибирский институт управления — филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ, Новосибирск, Россия
ilinav2007@mail.ru, <https://orcid.org/0000-0002-7257-2978>

Information about the author

Andrey V. Ilyin, Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Department Constitutional and Municipal Law, Siberian Institute of Management — A Branch of the Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Novosibirsk, Russia
ilinav2007@mail.ru, <https://orcid.org/0000-0002-7257-2978>